

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Daňový systém v České republice a ve vybraných zemích Evropy
Tax System in the Czech Republic and Selected European Countries

Student:	Bc. Veronika Glacová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Glacová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Daňový systém v České republice a ve vybraných zemích Evropy**
Tax System in the Czech Republic and Selected European Countries
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém v České republice
 3. Daňový systém ve vybraných zemích Evropy
 4. Komparace daňových systémů v České republice a ve vybraných zemích Evropy
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9.
SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. 1104 s. ISBN 978-90-8722-365-6.1.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 21. 4. 2017


Bc. Veronika Glacová

Obsah

1	Úvod.....	4
2	Daňový systém v České republice	5
2.1	Přímé daně.....	7
2.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	8
2.1.2	Daň z příjmů právnických osob	13
2.1.3	Silniční daň.....	17
2.1.4	Daň z nemovitých věcí.....	18
2.1.5	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	22
2.1.6	Daň z hazardních her.....	23
2.2	Nepřímé daně	23
2.2.1	Daň z přidané hodnoty	24
2.2.2	Spotřební daně.....	28
2.2.3	Energetické daně	32
3	Daňový systém ve vybraných zemích Evropy	34
3.1	Daňový systém ve Francii	35
3.1.1	Přímé daně důchodové	37
3.1.2	Přímé daně majetkové	43
3.1.3	Přímé daně místní.....	48
3.1.4	Nepřímé daně	49
3.2	Daňový systém ve Švýcarsku.....	52
3.2.1	Přímé daně důchodové	55
3.2.2	Přímé daně majetkové	62
3.2.3	Nepřímé daně	63
4	Komparace daňových systémů v České republice a ve vybraných zemích Evropy	66
4.1	Výpočet daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých zemích.....	70
4.2	Komparace daňového systému srovnávaných zemí.....	80
4.3	Zhodnocení daňového systému v České republice.....	81
5	Závěr.....	83
	Seznam použité literatury	84
	Seznam zkratk	88
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daňové příjmy jsou nedílnou součástí a nejvýnosnější položkou státního rozpočtu. Daň lze charakterizovat jako povinnou, zákonem stanovenou platbu do státního rozpočtu. Charakteristickým znakem daně je její nenávratnost, neekvivalentnost a neúčelovost. Kromě základní funkce daní, kterou je příjem finančních prostředků do státního rozpočtu, plní daň další funkce, a to alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. Daňový systém je tvořen souhrnem všech dílčích daní, které jsou na daném území vybírány.

Cílem této diplomové práce je charakteristika a srovnání daňového systému v České republice a ve vybraných zemích Evropy, analýza výpočtů zaměřených na daň z příjmů fyzických osob a případný návrh možných změn v daňovém systému ČR na základě poznatků daňových systémů vybraných zemí Evropy, konkrétně Francie a Švýcarska. Problematika daní je zpracována podle platných právních předpisů k 1. 1. 2017.

Tato diplomová práce je rozdělena do kapitol. Po úvodní části je ve druhé kapitole popsán daňový systém v České republice a jsou charakterizovány jednotlivé druhy daní, které se na území České republiky vybírají. Kromě daňového systému je nastíněn také systém sociálního pojištění, který s daňovým systémem úzce souvisí.

Třetí kapitola je rozdělena na dvě dílčí části. V první části je charakterizován daňový systém Francie, který ve srovnání s Českou republikou zahrnuje větší počet daní. Druhá část je zaměřena na daňový systém Švýcarska. Švýcarský daňový systém se liší zejména tím, že jsou daně vybírány na federální, kantonální a obecní úrovni. V důsledku tohoto rozdělení dochází k velkým rozdílům ve zdanění napříč jednotlivými kantony.

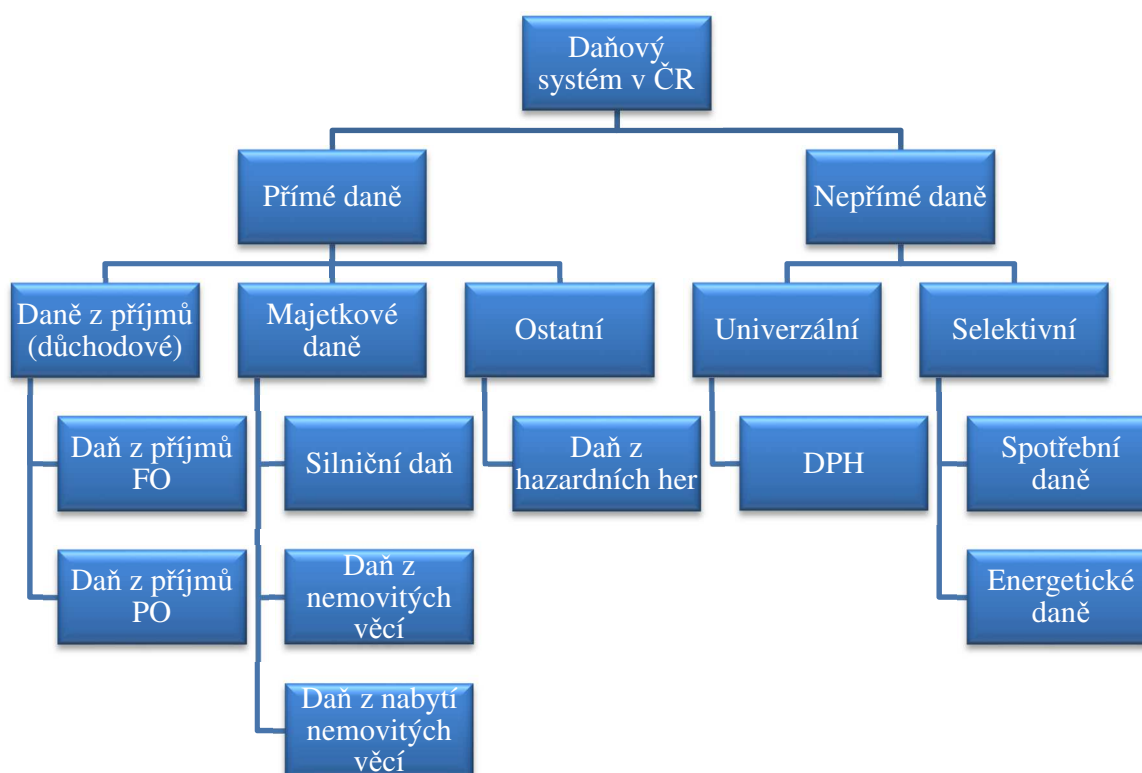
Čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu a srovnání daňových systémů jednotlivých zemí a teoretické poznatky jsou aplikovány na modelových příkladech. Cílem této kapitoly je nastínit postup výpočtu daně z příjmů fyzických osob a srovnat základní rozdíly. Z důvodu rozdílnosti měn je pro přepočet zahraniční měny na Kč použit kurz České národní banky ke dni 2. 1. 2017.

Při zpracování diplomové práce jsou použity metody popisu, analýzy a komparace.

2 Daňový systém v České republice

Druhá kapitola diplomové práce je zaměřena na daňový systém v České republice. Daňový systém v České republice se v mnoha znacích podobá daňovým systémům vyspělých zemí, především zemím evropským. Daňový systém je tvořen přímými a nepřímými daněmi a jeho struktura je zachycena ve schématu 2.1.

Schéma 2.1 Daňový systém v ČR



Zdroj: MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26. vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0451-2, vlastní zpracování

Jednotlivé daně jsou popsány v následujících podkapitolách. Daň z nemovitých věcí, řadící se mezi majetkové daně, se dále člení na daň z pozemků a daň ze staveb. Mezi selektivní spotřební daň patří daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku. Energetické daně pak zahrnují daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Za další odvody, které mají charakter daně, se považují také cla a příspěvky na sociální pojištění.

Sociální pojištění v ČR zahrnuje veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, které tvoří nemocenské pojištění, důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Sociální zabezpečení je spravováno Okresní správou sociálního zabezpečení.

Sazby platné pro zaměstnance a zaměstnavatele jsou uvedeny v tabulce 2.1. Vyměřovacím základem je úhrn příjmů zaměstnance.

Tab. 2.1 Sazby pojistného na sociální zabezpečení pro zaměstnance a zaměstnavatele

Druh příspěvku	Sazba pro zaměstnance	Sazba pro zaměstnavatele
Nemocenské pojištění	-	2,3 %
Důchodové pojištění	6,5 %	21,5 %
Státní politika zaměstnanosti	-	1,2 %
Celkem	6,5 %	25 %

Zdroj: Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, vlastní zpracování

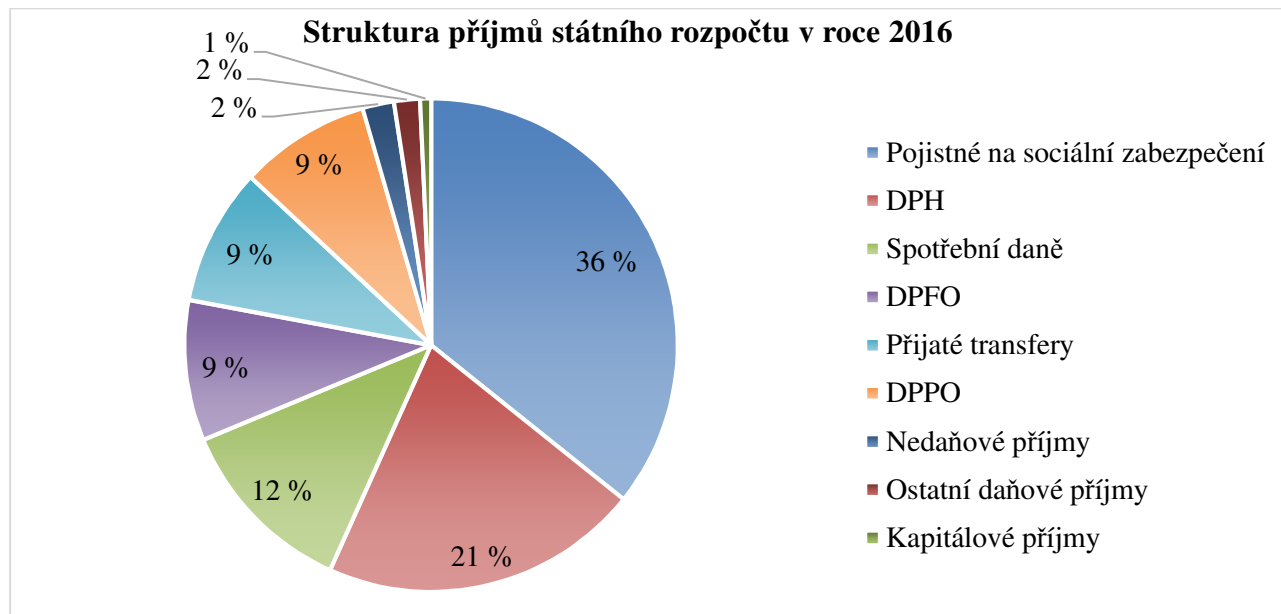
Osoby samostatně výdělečně činné platí pojistné na sociální zabezpečení ve výši 29,2 %.¹

Veřejné zdravotní pojištění platí zaměstnanec ve výši 4,5 % a zaměstnavatel ve výši 9 % z hrubé mzdy zaměstnance. OSVČ odvádí 13,5 % z vyměřovacího základu. Pojistné je příjmem jednotlivých zdravotních pojišťoven.

¹ Vyměřovacím základem pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je částka, kterou si OSVČ určí, nejméně však 50 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti. Platba nemocenského pojištění je pro OSVČ dobrovolná.

Pojistné a daňové příjmy tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu, jak je znázorněno v grafu 2.1.

Graf 2.1 Struktura příjmů státního rozpočtu v roce 2016



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ – Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2016 v kostce*. Praha: MF, 2016. 122 s. ISBN 978-80-85045-86-4, vlastní zpracování

Jak vyplývá z grafu, významnou část příjmů státního rozpočtu tvoří pojistné na sociální zabezpečení (36 %), v roce 2016 dosáhly tyto příjmy výše 422 mld. Kč. Největší část celkových příjmů do státního rozpočtu však tvoří příjmy daňové, které v součtu tvoří 53 % celkových příjmů. Největší podíl na daňových příjmech má daň z přidané hodnoty. Celkové daňové příjmy činily v roce 2016 619,7 mld. Kč.²

2.1 Přímé daně

Tato kapitola je zaměřena na charakteristiku přímých daní, které jsou v České republice zastoupeny daněmi důchodovými, majetkovými a ostatními. Charakteristickým znakem přímých daní je skutečnost, že lze přesně definovat subjekt, jenž bude danou daní zatížen.

² MINISTERSTVO FINANCÍ – Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2016 v kostce*. Praha: MF, 2016. 122 s. ISBN 978-80-85045-86-4

Daně z příjmů (neboli důchodové daně) jsou v České republice upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon upravuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, vymezuje pojmy jako poplatník daně, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, sazby daně a další a je rozdělen do několika částí. První část se věnuje dani z příjmů fyzických osob, druhá část dani z příjmů právnických osob a další části upravují společná ustanovení pro obě daně.

Majetkové daně jsou druhým typem daní patřícím do kategorie přímých daní. Řadí se k nim daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Majetkové daně patří v ČR k nejstarším daním a příliš se v čase neměnily. Zásadní změna nastala v roce 2014, kdy došlo ke zrušení tzv. trojdaně (daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí). Místo toho byla zavedena daň z nabytí nemovitých věcí a problematika darů byla přesunuta do zákona o daních z příjmů, konkrétně do § 10 Ostatní příjmy. Zároveň došlo ke zrušení daně dědické. Dědictví je nově chápáno jako bezúplatné nabytí a je od daně osvobozeno.

„Výběr majetkových daní je poměrně jednoduchý. Povinnost platit tyto daně vzniká na základě existence vlastnického či užívatelského vztahu k majetku nebo v situaci nabytí majetku. Jejich úhrada je vyžadována bez ohledu na příjmy poplatníka.“ (Láchová, 2016, s. 352)

Od 1. 1. 2017 existuje v českém daňovém systému nová daň, a to daň z hazardních her. V roce 2016 byly publikovány zákony upravující problematiku hazardních her a přinesly tak změny v regulaci hazardních her. Jedná se o zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardní her a souhrnná novela č. 188/2016 Sb. Jedním z důvodů zavedení této daně je zdanění hazardu v jakékoli podobě.³

V následujících podkapitolách jsou jednotlivé druhy přímých daní popsány.

2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Příjmy do státního rozpočtu z DPFO představovaly v roce 2016 celkem 108,6 mld. Kč (9 %).

³ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k dani z hazardních her* [online]. Finanční správa [4. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-hazardnich-her/informace-k-dani-z-hazardnich-her-7492>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definuje **poplatníky daně** z příjmů fyzických osob jako fyzické osoby, které jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují (alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce). Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňovými nerezidenty jsou osoby, které nejsou daňovými rezidenty. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Zákon o daních z příjmů vymezuje jako **předmět daně** z příjmů fyzických osob a blíže specifikuje tyto příjmy:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

Zákon⁴ zároveň stanoví, které příjmy nejsou předmětem daně a které jsou od daně osvobozeny. **Předmětem daně nejsou** např. příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů, úvěry nebo zápůjčky, příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů, příjmy poplatníka, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí atd. **Od daně se osvobozuje** příjem z prodeje hmotné movité věci, příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodové pojištění apod., příjem v podobě stipendia ze státního rozpočtu, plnění z vyživovací povinnosti atd.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 3-4

Základ daně z příjmů fyzických osob se tvoří z tzv. dílčích základů daně. Při výpočtu DZD se vychází z výše uvedených příjmů dle § 6-10 ZDP. Tvorba dílčích základů daně je zjednodušeně zachycena v tabulce 2.2.

Tab. 2.2 Tvorba dílčích základů daně

Příjmy ze závislé činnosti
+ sociální pojištění (25 %) a zdravotní pojištění (9 %) hrazené zaměstnavatelem
= DZD podle § 6
Příjmy ze samostatné činnosti
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= DZD podle § 7 (zisk nebo ztráta)
Příjmy z kapitálového majetku
= DZD podle § 8
Příjmy z nájmu
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= DZD podle § 9 (zisk nebo ztráta)
Ostatní příjmy
- výdaje na dosažení příjmů
= DZD podle § 10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vlastní zpracování

Jak vyplývá z výše uvedené tabulky, dílčí základ daně podle § 7 a 9 může být zisk nebo ztráta. Pokud poplatníkovi ve zdaňovacím období vznikne ztráta, uvede ji ve svém daňovém přiznání a v dalších letech si ji může odečíst od svého základu daně. Výdaje v těchto dvou případech mohou být stanoveny jako skutečné nebo jako paušální, jejichž maximální výše a procento je uvedeno v zákoně o daních z příjmů. Ostatní příjmy dle § 10 lze snížit pouze o skutečné výdaje, s výjimkou příležitostných příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, u kterých lze stanovit výdaje paušálně ve výši 80 % z příjmů.

Základ daně se stanoví jako suma DZD dle § 6 a kladného součtu DZD dle § 7-10. Základ daně nesmí být nikdy nižší než DZD dle § 6. V případě, že je součet DZD dle § 7-10 záporný, vykáže se jako daňová ztráta a základem daně je pouze dílčí základ daně ze závislé činnosti.

Základ daně je dále snížen o tzv. **nezdanitelnou část základu daně** (§ 15 ZDP). Jedná se např. o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu apod. (pokud úhrnná hodnota těchto plnění přesáhne 2 % ze ZD nebo činí alespoň 2 000 Kč), úroky zaplacené z úvěru ze stavebního spoření, hypotéčního úvěru, příspěvky zaplacené na penzijní připojištění, životní pojištění atd.

Základ daně snížený o nezdanitelnou část základu daně může být snížen o **odčitatelné položky**. Od základu daně tak lze odečíst např. daňovou ztrátu (nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, ve které došlo ke vzniku daňové ztráty). Další položkou odčitatelnou od základu daně je odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (nejdéle ve 3. období následujícím po období, ve kterém vznikly).⁵

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %.

⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 34

Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob je uvedeno v následující tabulce.

Tab. 2.3 Schéma výpočtu DPFO

Základ daně
- odčitatelné položky (§ 34)
= základ daně snížený o odčitatelné položky
- nezdanitelná část základu daně (§ 15)
= snížený základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů
× sazba daně (15 %)
= daň
- slevy na dani, daňové zvýhodnění (§ 35ba, bb, bc, § 35c)
+ solidární zvýšení daně (§ 16a)
= VÝSLEDNÁ DAŇ (DAŇOVÝ BONUS)

Zdroj: vlastní zpracování

Vypočtenou daň lze snížit o **slevy na dani**. Dle ZDP § 35ba činí roční sleva:

- na poplatníka 24 840 Kč,
- na manželku (manžela) žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč, 24 840 Kč,
- na invaliditu I. nebo II. stupně 2 520 Kč,
- na invaliditu III. stupně 5 040 Kč,
- na držitele průkazu ZTP/P 16 140 Kč,
- na studenta 4 020 Kč,
- za umístění dítěte výši prokazatelně vynaložených nákladů, maximálně však do výše minimální mzdy, která pro rok 2017 činí 11 000 Kč,⁶
- na evidenci tržeb 5 000 Kč, nejvýše však částku ve výši kladného rozdílu mezi 15 % DZD dle § 7 a základní slevy na poplatníka.⁷

⁶ Tato sleva je blíže specifikována v § 35bb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Tato sleva je blíže specifikována v § 35bc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatník má při splnění podmínek stanovených v § 35c ZDP nárok na **daňové zvýhodnění** na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti ve výši 13 404 Kč ročně na jedno dítě, 17 004 Kč ročně na druhé dítě a 20 604 Kč ročně na třetí dítě.

Vypočtená daň se za určitých okolností zvyšuje o tzv. **solidární zvýšení daně**. Solidární zvýšení daně je uvedeno v § 16a ZDP a činí 7 % z kladného rozdílu mezi:

- součtem příjmů zahrnovaných do DZD § 6 a 7 a
- 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistného na sociální zabezpečení.⁸

Základem pro výpočet **záloh** je úhrn příjmů ze závislé činnosti (vyjma příjmů zdanitelných zvláštní sazbou daně, příjmů, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozeny) zvýšený o povinné pojistné. Tato záloha je, stejně jako pojistné, vybírána prostřednictvím zaměstnavatele. Zaměstnanec má možnost u jednoho zaměstnavatele podepsat „Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti“, v němž uvede, že chce uplatňovat slevy na dani. Po skončení zdaňovacího období je platba záloh vyrovnána prostřednictvím ročního zúčtování daně či daňového priznání.⁹

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

2.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Druhá skupina přímých důchodových daní je zastoupena daní z příjmů právnických osob, které je věnována především druhá část ZDP.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je **poplatníkem daně** z příjmů právnických osob:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,

⁸ 48násobek průměrné mzdy činí pro rok 2017 1 355 136 Kč.

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 38h

- fond penzijní společnosti,
- svěřenský fond,
- jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

Poplatníky daně jsou, stejně jako u DPFO, daňoví rezidenti a nerezidenti. Daňovými rezidenty jsou poplatníci, kteří mají sídlo nebo místo svého vedení na území České republiky. Tyto osoby mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR a také ze zdrojů v zahraničí. Pokud poplatník nemá sídlo na území ČR, je považován za daňového nerezidenta a má povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.¹⁰

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.¹¹

Předmětem daně nejsou¹² příjmy získané nabytím akcií, příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokuty uložené pojištěnci, penále, přirážky apod., příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací atd.

Od daně jsou osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, výnosy kostelních sbírek, příjem z nájemného družstevního bytu, příjmy státních fondů, příjem ČNB, příjem Zajišťovacího fondu a další příjmy uvedené v § 19 zákona o daních z příjmů.

Základem daně je obecně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. U poplatníků vedoucích účetnictví se za základ daně považuje výsledek hospodaření, který je dále upraven o připočitatelné a odčitatelné položky stanovené v § 23 zákona o daních z příjmů.

¹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 17

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 18

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 18

V tabulce 2.4 je zjednodušeně naznačen výpočet základu daně.

Tab. 2.4 Základ daně z příjmů právnických osob

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
+ - očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ účetní náklady, které nejsou uznány daňovými náklady
+ - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacené
= ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. str. 95. ISBN 978-80-87480-44-1, vlastní zpracování

Stejně jako u DPFO, platí, že od základu daně lze rovněž odečíst tzv. **odčitatelné položky** v souladu s § 34 ZDP.

Základ daně snížený o výše zmíněné odpočty je dále možno snížit o hodnotu bezúplatného plnění přesně definovaným subjektům, pokud hodnota tohoto bezúplatného plnění činí alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % základů daně sníženého o § 34 ZDP.¹³

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 % a je počítána z upraveného základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů.

Vypočtenou daň lze v souladu s § 35 ZDP snížit o tyto **slevy na dani**:

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 15

Postup výpočtu DPPO je uveden v tabulce 2.5.

Tab. 2.5 Úprava základu daně z příjmů právnických osob a výpočet daně

ZÁKLAD DANĚ
- ODPOČTY (ODČITATELNÉ POLOŽKY)
- daňová ztráta (vyměřená za předešlá zdaňovací období)
- odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje
- odpočet na podporu odborného vzdělávání
= mezisoučet
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
× sazba daně
= DAŇ
- SLEVY NA DANI
- slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
= DAŇ PO SLEVĚ

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. str. 136. ISBN 978-80-87480-44-1, vlastní zpracování

Zdaňovacím obdobím DPPO je nejčastěji kalendářní rok, v některých případech může být zdaňovacím obdobím hospodářský rok nebo účetní období.¹⁴

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.¹⁵

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 21a

¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 136

Z daně uvedené v daňovém přiznání se vychází při stanovení **záloh** na daň z příjmů – přesněji jejich výše a periodicita. Placení záloh se dle ZDP nevztahuje na poplatníky, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, obec nebo kraj a zůstavitele ode dne jeho smrti. Naopak povinnost platit zálohy vzniká poplatníkům, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč. Pokud daň přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí se zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti (první záloha do 15. 6. a druhá záloha do 15. 12.). Pokud poslední známá daňová povinnost přesáhla částku 150 000 Kč, je poplatník povinen platit zálohy ve výši ¼, a to do 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12.

2.1.3 Silniční daň

Daň silniční je upravena v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Tento zákon vymezuje předmět daně, poplatníky daně, základ daně, sazby daně apod.

Poplatníkem daně je osoba, která je zapsána v technickém průkazu jako provozovatel vozidla nebo osoba, která vozidlo užívá, pokud provozovatel zemřel, zanikl nebo byl zrušen. Za poplatníka daně se považuje rovněž zaměstnavatel, pokud svému zaměstnanci vyplácí cestovní náhrady za použití osobního automobilu, osoba, která používá vozidlo určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba, nebo organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí.¹⁶

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla registrovaná a používaná v České republice poplatníkem DPPO nebo DPFO k činnostem, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti dle ZDP. Předmětem daně jsou dále také vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená k přepravě nákladů. Naopak **předmětem daně nejsou** speciální pásové automobily, traktory a další zvláštní vozidla a vozidla se zvláštní registrační značkou.¹⁷

Zákon o dani silniční blíže specifikuje také oblast **osvobozených vozidel**, mezi které patří například vozidla s méně než čtyřmi koly, vozidla diplomatických misí, vozidla požární ochrany atpod.

¹⁶ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, § 4

¹⁷ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, § 2

Základem daně je¹⁸:

- zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů, s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon,
- součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů,
- největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

Sazby daně jsou stanoveny v roční výši a odvíjí se od základu daně. Sazba daně může být dále zvýšena či snížena, jsou-li splněny podmínky uvedené v zákoně o dani silniční.

Sleva na dani se vztahuje na vozidla, která jsou používána ke kombinované dopravě.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Poplatník je povinen podat daňové přiznání nejpozději do 31. ledna následujícího kalendářního roku. Zálohy se vypočítají jako 1/12 příslušné roční sazby za každý kalendářní měsíc a platí se čtyřikrát ročně (do 15. 4., 15. 7., 15. 10. a 15. 12.).¹⁹

2.1.4 Daň z nemovitých věcí

Dalším typem majetkové daně je daň z nemovitých věcí, kterou se zdaňuje vlastnictví k nemovité věci. Výnos z daně z nemovitých věcí je, na rozdíl od jiných daní, příjmem obce, na jejímž území se nemovitá věc nachází. Správa daně však zůstává v působnosti státu, prostřednictvím finančních úřadů.

Daň z nemovitých věcí je upravena v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí a člení se na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky nacházející se na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Zákon i v tomto případě vymezuje pozemky, na něž se zdanění nevztahuje a které jsou od daně osvobozeny.

¹⁸ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, § 5

¹⁹ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, § 10, 13, 15

Mezi pozemky, které **nejsou předmětem daně**, patří např. pozemky, které jsou zastavěné zdanitelnými stavbami, lesní pozemky, pozemky určené pro obranu ČR atd.²⁰

Na určité pozemky se vztahuje **osvobození od daně**. Tyto jsou uvedeny v § 4 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Jedná se například o pozemky ve vlastnictví ČR, pozemky tvořící celek se školou, muzeem, knihovnou, zdravotnickým zařízením, zařízením sociálních služeb apod. Dále také pozemky veřejně přístupných parků, sportovišť a další.

Poplatníkem této daně je zpravidla vlastník pozemku. V určitých případech může být poplatníkem daně jiná osoba, záleží zejména na vlastnictví pozemku. Je-li vlastníkem pozemku Česká republika, je poplatníkem daně organizační složka státu, státní příspěvková organizace apod. U pozemku ve vlastnictví svěřenského fondu, podílového fondu či fondu obhospodařovaném penzijní společností je poplatníkem příslušný fond. Poplatníkem daně z pozemků může být také nájemce nebo pachtýř, jedná-li se o majetek pronajatý a jsou-li splněny podmínky příslušného zákona.²¹

Pro určení **základu daně** se u pozemků vychází z výměry pozemku v m² nebo z ceny pozemku.

²⁰ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 2

²¹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 3

Sazby daně se odvíjejí od typu pozemku a jeho využití. Stručný přehled jednotlivých sazeb je uveden v tabulce 2.6.

Tab. 2.6 Sazby daně z pozemků

Typ pozemku	Sazba daně
Orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady	0,75 %
Trvalé travní porosty, hospodářské lesy, rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb	0,25 %
Zpevněné plochy pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním sloužících pro	
• zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství	1 Kč/m ²
• průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní druhy podnikání	5 Kč/m ²
Stavební pozemky	2 Kč/m ²
Ostatní plochy	0,20 Kč/m ²
Zastavěné plochy a nádvoří	0,20 Kč/m ²

Zdroj: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 6, vlastní zpracování

Sazba daně uvedená v tabulce výše se dále násobí koeficientem dle počtu obyvatel v obci a odvíjí se tak od jeho umístění.

Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně jsou stavby a jednotky nacházející se na území České republiky. Naopak **předmětem daně nejsou** stavby, v nichž se nacházejí zdanitelné jednotky.²²

Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je stejně jako u daně z pozemků vlastník stavby, příslušný fond, nájemce nebo pachtýř.²³

Od daně ze staveb a jednotek **jsou osvobozeny** stavby nebo jednotky ve vlastnictví ČR, stavby nebo jednotky sloužící školám, muzeím a galeriím, zdravotnickým zařízením, k provozu výroben elektřiny využívajících energii větru a další stavby a jednotky uvedené v § 9 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

²² Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 7

²³ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 8

Základem daně u staveb je zastavěná plocha v m², u jednotek se výměra násobí ještě příslušným koeficientem.

Sazba daně se odvíjí od druhu a způsobu využití stavby či jednotky, viz tab. 2.7.

Tab. 2.7 Sazba daně u staveb a jednotek

Typ stavby nebo jednotky	Sazba daně za m ² zastavěné plochy
Budova obytného domu	2 Kč
<ul style="list-style-type: none"> Příslušenství k budově obytného domu z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy 	2 Kč
Budova pro rodinnou rekreaci	6 Kč
<ul style="list-style-type: none"> Budova tvořící doplňkovou funkci k těmto budovám (s výjimkou garáže) 	2 Kč
Garáž vystavená odděleně	8 Kč
Stavby a jednotky sloužící převážně pro podnikání	
<ul style="list-style-type: none"> v zemědělské prvovýrobě, lesním a vodním hospodářství 	2 Kč
<ul style="list-style-type: none"> v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetické nebo ostatní zemědělské výrobě 	10 Kč
<ul style="list-style-type: none"> ostatní 	10 Kč
Ostatní zdanitelné stavby	6 Kč
Ostatní zdanitelné jednotky	2 Kč

Zdroj: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, § 11, vlastní zpracování

Základní sazby daně se dále zvyšují za každé další nadzemní podlaží. Stejně jako u daně z pozemků se příslušné sazby daně násobí koeficientem dle počtu obyvatel.

Obec může stanovit, že se vypočtená daň vynásobí tzv. místním koeficientem, který může být stanoven v rozmezí 2-5. Tento místní koeficient se vztahuje na všechny nemovité věci, tedy pozemky, stavby a jednotky.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Daňové přiznání se podává do 31. ledna zdaňovacího období. Poplatník není povinen podat daňové přiznání v případě, kdy se jeho daňová povinnost ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím nezměnila.

2.1.5 Daň z nabytí nemovitých věcí

Poslední daní patřící do kategorie majetkových daní je daň z nabytí nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí je upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které vstoupilo v platnost 1. 1. 2014.

Od 1. 11. 2016 došlo ke změně, podle které je **poplatníkem** této **daně** vždy nabyvatel nemovitosti, tedy kupující.

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, s výjimkou nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav, přeměnami PO nebo poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.²⁴

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí uvádí v § 6-9, v jakém případě je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci **osvobozeno**. Jedná se o osvobození ve veřejnoprávní oblasti (při nabytí vlastnického práva členským státem Evropské unie, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí apod.), osvobození u nových staveb (jedná-li se o první úplatné nabytí vlastnického práva, dojde-li k němu do 5 let od dokončení či započetí užívání nemovitosti), osvobození u jednotek a další věčná osvobození.

Základem daně je nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou může být sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena. Za uznatelný výdaj se považují náklady, které poplatník vynaložil na znalecký posudek, byl-li znalecký posudek vyžadován.

Sazba daně činí 4 %.

²⁴ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, § 2

Daňové přiznání se podává do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž došlo ke splnění podmínek stanovených zákonným opatřením senátu.²⁵

2.1.6 Daň z hazardních her

Poplatníkem této daně je provozovatel hazardní hry a **předmětem daně** je provozování hazardní hry na území ČR, jako např. loterie, kursové sázky, bingo a další hazardní hry, ke kterým je potřeba základní povolení.

Daň z hazardních her se vypočítá jako součet dílčích daní za jednotlivé druhy hazardních her. DZD se počítá na tzv. principu in-out, kterým se rozumí rozdíl mezi vklady a výhrami. Daň z technických her nesmí být nižší než minimální daň, která se stanoví jako součin součtu herních pozic jednotlivých koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru a částky 9 200 Kč.²⁶

Sazby daně se odvíjejí od druhu hazardní hry a činí 23 % pro DZD z loterií, kursových sázek, totalizátorových her, bing, živých her, tombol, turnajů malého rozsahu a 35 % pro dílčí základ daně z technických her.

Daňové přiznání se podává pouze datovou zprávou.²⁷

2.2 Nepřímé daně

Druhou částí daňového systému v ČR jsou nepřímé daně. Nepřímé daně mají nejvyšší podíl na daňových příjmech státního rozpočtu, konkrétně daň z přidané hodnoty a spotřební daně (celkem 33 %).

²⁵ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, § 32

²⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k dani z hazardních her* [online]. Finanční správa [4. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-hazardnich-her/informace-k-dani-z-hazardnich-her-7492>

²⁷ Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, § 9

Nepřímé daně lze dále rozdělit na dvě kategorie – daně univerzální a selektivní. Mezi univerzální daně se v ČR řadí daň z přidané hodnoty, která byla zavedena 1. 1. 1993 a nahradila dříve používanou daň z obratu. Daň z přidané hodnoty se v průběhu let vyvíjela, v době jejího zavedení existovala základní sazba ve výši 23 % a snížená sazba 5 %. Zatímco základní sazba je ve srovnání s rokem 1993 nižší o 2 procentní body, snížená sazba se zvýšila o celých 10 procentních bodů. V roce 2015 došlo ke stanovení tzv. druhé snížené sazby daně, která činí 10 %.

Zásadním způsobem v oblasti DPH přispěla směrnice č. 67/227, díky které se koncepce daně z přidané hodnoty ujala většina států tehdejšího Evropského společenství. Cílem této směrnice bylo s účinností od počátku roku 1970 plošné zavedení daně z přidané hodnoty pro celé Evropské hospodářské společenství.²⁸

Správcem daně z přidané hodnoty je příslušný finanční úřad, při dovozu zboží příslušný celní úřad.

Nepřímé daně selektivní se dále dělí na daně spotřební a energetické. Tyto daně jsou stanoveny na vybrané komodity na trhu, jež jsou považovány pro jednotlivce či společnost za škodlivé a jejichž účelem je snížit prodávané množství. Na druhou stranu, příjem z těchto daní tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu. Na rozdíl od DPH jsou spotřební a energetické daně odváděny jednorázově a výše daně je stanovena částkou za jednotku množství nebo hmotnosti, není odvozena z částky.

Správcem daně jsou orgány Celní správy České republiky.

2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Podíl DPH na celkových příjmech do státního rozpočtu činil v roce 2016 21 % (247,7 mld. Kč). Daň z přidané hodnoty je státu odváděna postupně, je vybírána na každém stupni zpracování, tzn., že každý výrobce či poskytovatel služby odvede DPH ze své „přidané hodnoty“. Daň z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

²⁸ ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ a I. VEČERŤ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 466 s. ISBN 978-80-87576-21-2

Předmětem DPH jsou tzv. plnění, za které se považuje dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží. Tato plnění jsou předmětem daně, pokud jsou uskutečněna za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku. Plnění, která jsou předmětem daně, se dále člení na zdanitelná a osvobozená. Osvobozená plnění mohou být s nárokem a bez nároku na odpočet.

Grafické znázornění plnění z hlediska daně z přidané hodnoty je zachyceno v následujícím schématu 2.2.

Schéma 2.2 Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty



Zdroj: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, vlastní zpracování

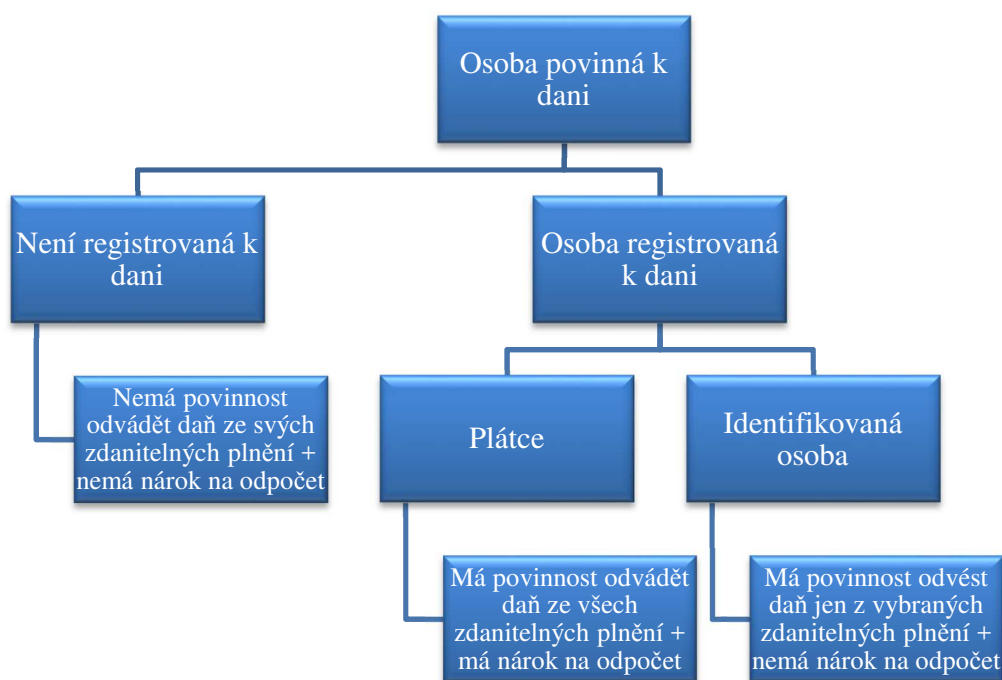
Od daně **s nárokem na odpočet jsou osvobozena plnění** uvedená v § 63 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, např. dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava osob, dovoz zboží atd.

Výčet **plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně** obsahuje § 51 zákona o DPH a zahrnuje základní poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, dodání a nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby atd.

Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje, **co nelze považovat za předmět daně**. Jedná se např. o plnění s místem mimo tuzemsko, plnění, která se nepovažují za dodání zboží, popř. za poskytnutí služby (jako např. pozbytí obchodního závodu, poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, náhrada škody, smluvní pokuty a penále atd.).

Důležitou skupinou v oblasti DPH jsou tzv. **osoby povinné k dani**. Jedná se o fyzické či právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Ve schématu 2.3 je zobrazeno třídění osob povinných k dani.

Schéma 2.3 Třídění osob povinných k dani



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. str. 297. ISBN 978-80-87480-44-1, vlastní zpracování

Jak vyplývá ze schématu 2.3, ne všechny osoby povinné k dani musí být k dani registrovány. Tyto osoby nemají povinnost registrace nejčastěji z důvodu malého obratu nebo nízkého kontaktu s jinými zeměmi EU a jsou označovány jako tzv. neplátcí daně. Osoby povinné k dani se mohou registrovat jako plátcí daně z mnoha důvodů, mezi které patří např. přeměna obchodní korporace, změna právní formy, dobrovolná registrace atd. Nejčastějším důvodem je však překročení obratu. Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku má povinnost registrovat se jako plátce DPH, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročí částku 1 000 000 Kč. Plátcem se tato osoba stává od 1. dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat. Přihlášku k dani musí podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Zákon o DPH uvádí ještě pojem **identifikovaná osoba** (§ 6g), jímž se rozumí osoba, která není plátcem nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud pořizuje z jiného členského státu zboží, které je předmětem daně a celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v příslušném kalendářním roce částku 326 000 Kč. Identifikovanou osobou se stane také OPD, která má povinnost odvést daň z plnění ze států Evropské unie. Na rozdíl od plátců daně identifikované osoby neodvádějí DPH ze všech uskutečněných plnění, ale zároveň nemají nárok na odpočet daně. Identifikovaná osoba se musí registrovat ke dni uskutečnění plnění, ze kterého je povinna uhradit daň a do 15 dnů od toho dne musí podat přihlášku k registraci.

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění.²⁹ Součástí základu daně jsou také jiné daně a poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje a další.

Od 1. 1. 2015 existují tři **sazby DPH**:

- základní sazba (21 %),
- první snížená sazba (15 %) a
- druhá snížená sazba (10 %).

²⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 36

Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě DPH. První snížené sazby podléhá zboží uvedené v příloze č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb. (potravin y včetně nápojů, krmiva pro zvířata, noviny a časopisy, zdravotnické prostředky, dětské sedačky atd.) a služby uvedené v příloze č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb. (ubytovací služby, letecká doprava, služby posiloven a fitcenter, služby saun, parních lázní a solných jeskyní atd.). Od 1. 12. 2016 platí první snížená sazba daně také pro stravovací služby.

Druhá snížená sazba se vztahuje na položky uvedené v příloze č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb. a zahrnuje kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, léky, tištěné knihy a obrázkové knihy pro děti apod.

Zdaňovací období je kalendářní měsíc. Plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovací období bude kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za předcházející rok nepřekročil částku 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem nebo skupinou. Nově registrovaní plátcí musí mít měsíční zdaňovací období v roce registrace i v roce bezprostředně následujícím.³⁰

Daňové přiznání je plátce povinen podat za každé zdaňovací období do 25. dne následujícího kalendářního měsíce.

2.2.2 Spotřební daně

Jak již bylo zmíněno, selektivní daně lze dále rozdělit na spotřební a energetické. Spotřební daně mají významný podíl na celkových příjmech do státního rozpočtu. V roce 2016 tyto příjmy činily 142 mld. Kč. Právní úprava spotřebních daní je v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, především provozovatel daňového skladu, výrobce, dovozce, oprávněný příjemce, oprávněný odesílatel.

Zdaňovací období je kalendářní měsíc.

³⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 99-99a

Dle § 1 zákona o spotřebních daní spotřebními daněmi jsou:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů,
- daň z tabákových výrobků a
- daň ze surového tabáku.

Daň z minerálních olejů

Předmětem daně z minerálních olejů jsou např. motorové a ostatní benzíny, motorová nafta, těžký topný olej, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny, směsi atd.

Některé minerální oleje jsou **od daně osvobozeny**, jedná se například o minerální oleje vyrobené z nepotravinářských částí biomasy nebo z biologického odpadu.

Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. U těžkých topných olejů a zkapalněných ropných olejů je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti.³¹

Sazby daně jsou stanoveny podle druhu minerálního oleje a jsou uvedeny v § 48 zákona o spotřebních daních, např. pro motorové benzíny s obsahem olova do 0,013 g/l platí sazba 13 710 Kč/1000 l.

Daň z lihu

Zákon o spotřebních daních, § 67 stanovuje jako **předmět daně** z lihu líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, pokud jeho obsah ve výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.

Také na líh použitý k vybraným účelům se vztahuje **osvobození od daně**, např. líh pro výrobu a přípravu léčiv, v potravinářských výrobcích atd.

³¹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 47

Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.³²

Sazba daně je ve výši 28 500 Kč/hl s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu, u kterých činí sazba 14 300 Kč/hl.³³

Daň z piva

Předmětem daně z piva je např. výrobek pod kódem nomenklatury 2203 (pivo ze sladu) obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu.³⁴

Od daně je osvobozeno pivo pro výrobu octa, léčiv, potravinářských výrobků atd.

Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech.

Sazby daně jsou uvedeny v Kč za 1 hektolitr a každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny. Základní sazba činí 32 Kč/hl. Snížené sazby jsou stanoveny pro malé nezávislé pivovary s ohledem na jejich velikost podle výroby v hektolitrech ročně a činí 16-28,80 Kč/hl.³⁵

Daň z vína a meziproduktů

Předmětem daně z vína a meziproduktů jsou např. vína, fermentované nápoje a meziprodukty.

Podobně jako u výše zmíněných spotřebních daní jsou **od daně osvobozeny** vína a meziprodukty pro výrobu octa, léčiv, přísad při výrobě potravin a nápojů, potravinářských výrobků apod.

Základem daně je množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech.³⁶

³² Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 69

³³ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 70

³⁴ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 81

³⁵ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 84

³⁶ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 96

Dle zákona o spotřebních daních (§ 96) činí **sazba daně** pro šumivá vína a meziprodukty 2 340 Kč/hl a pro tichá vína 0 Kč/hl.

Daň z tabákových výrobků

Předmětem této daně jsou tabákové výrobky jako cigarety, doutníky, cigarillos a tabák.

Osvobození od daně se vztahuje např. na tabákové výrobky použité pro zkoušky týkající se kvality výrobků, tabákové výrobky odebrané správcem daně jako vzorky a další.

Základ daně u cigaret se skládá ze dvou částí, tzv. procentní a pevné části daně. Při stanovení procentní části se vychází z ceny pro konečného spotřebitele (včetně DPH). Pevná část daně u cigaret se stanoví na základě množství vyjádřeného v kusech. U doutníků a cigarillos se za základ daně považuje množství vyjádřené v ks a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kg.

Sazba daně u cigaret činí pro procentní část 27 %, pro pevnou část 1,42 Kč/ks, celkem však nejméně 2,57 Kč/ks. Pro doutníky a cigarillos je stanovena sazba daně ve výši 1,67 Kč/ks a pro tabák ke kouření 2 185 Kč/kg.³⁷

Daň ze surového tabáku

Poslední a nejnovější spotřební daní je daň ze surového tabáku. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1. 7. 2015 zavedla tuto daň a zároveň stanovila pravidla pro nakládání se surovým tabákem.

Za **plátce daně** se považuje osoba, která použila surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu nebo pokud neprokázala původ, účel použití či identifikaci osoby, které má být surový tabák dodán.³⁸

Předmětem daně je surový tabák a jeho množství vyjádřené v kilogramech se považuje za **základ daně**. **Sazba daně** je totožná se sazbou spotřební daně z tabáku ke kouření.

³⁷ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 104

³⁸ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 131a

2.2.3 Energetické daně

Energetické daně (někdy též označovány jako daně ekologické) jsou druhou skupinou selektivních daní. Tyto daně jsou upraveny v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, konkrétně v části 45-47.

Energetické daně zahrnují:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Této dani je věnována část 45 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, která mimo jiné v § 4 vymezuje **předmět daně**, kterým je plyn uvedený pod kódem příslušné nomenklatury (zemní plyn, etylen, propylen, butadien, svítiplyn, vodní plyn, generátorový plyn) určený pro pohon motorů, výrobu tepla, stacionární motory pro stroje používané na stavbách atd.

Mezi plyny **osvobozené od daně** se řadí např. plyn pro výrobu tepla v domácnostech, plyn k výrobě elektřiny, jako pohonná hmota pro plavby po vodách atd.

Základem daně je dle § 6, části 45 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů množství plynu v MWh spalného tepla. **Sazby daně** se odvíjejí od druhu plynu a jeho použití.

Daň z pevných paliv

Daň z pevných paliv je upravena v části 46 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Předmětem daně z pevných paliv je černé uhlí, hnědé uhlí, koks, ostatní uhlovodíky (určeny pro výrobu tepla), rašelina apod.

Od daně jsou osvobozena, podobně jako u daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, paliva určená k výrobě elektřiny, pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, jako pohonná hmota nebo palivo pro plavby po vodách apod.

Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. **Sazba daně** je ve výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.³⁹

Daň z elektřiny

Poslední energetickou daní je daň z elektřiny, která je upravena v části 47 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Předmětem této daně je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716.⁴⁰

Elektřina ekologicky šetrná, elektřina použitá při provozování dráhy a drážní dopravy pro přepravu osob apod. je **osvobozená od daně** z elektřiny.

Základ daně pro výpočet daně se stanoví jako množství elektřiny v MWh. **Sazba daně** je ve výši 28,30 Kč/MWh.⁴¹

³⁹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 46, § 6

⁴⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 47, § 4

⁴¹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 47, § 6

3 Daňový systém ve vybraných zemích Evropy

Ve třetí kapitole je charakterizován daňový systém ve vybraných zemích Evropy, konkrétně ve Francii a ve Švýcarsku.

Francie, největší země Evropské unie, je republika s poloprezidentským systémem, která patří mezi šest zakládajících států Evropské unie. Národní měnou Francie je euro (EUR). Francie je členem eurozóny od 1. ledna 1999. Hrubý domácí produkt na obyvatele v paritě kupní síly činil v roce 2015 39 631 USD (26. země na světě).⁴²

Daňový systém ve Francii je komplexní, avšak poměrně složitý. Dle žebříčku Indexu ekonomické svobody se Francie umístila na 72. místě z celkových 180 hodnocených zemí. Index ekonomické svobody měří ekonomickou svobodu dle 12 kvantitativních a kvalitativních faktorů, jedním z nich je také daňové zatížení.⁴³

„Francouzský daňový systém byl s účinností od 1. 1. 2005 podstatně modifikován přijetím nového finančního práva, které zrušilo dosavadní imputační propojení firemní a osobní důchodové daně a nahradilo ho klasickým systémem.“ (Široký, 2013, s. 239)

Švýcarská konfederace patří mezi nejvyspělejší země na světě a skládá se ze švýcarské federace, 26 kantonů a přibližně 2 300 samostatných obcí. Národní měnou je švýcarský frank (CHF). Švýcarsko není členem Evropské unie, je však členem Evropské zóny volného obchodu. Švýcarsko se dlouhodobě řadí mezi státy s nejnižší daňovou kvótou. Dle žebříčku Indexu ekonomické svobody se Švýcarsko umístilo na 4. místě, v rámci Evropy se však drží na 1. místě.⁴⁴ Hrubý domácí produkt na obyvatele v paritě kupní síly činil v roce 2015 61 086 USD (9. země na světě).⁴⁵

⁴² THE WORLD BANK. *GDP per capita, PPP* [online]. The world bank [22. 3. 2016] Dostupné z: http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?year_high_desc=true

⁴³ HERITAGE FOUNDATION. *2017 Index of economic freedom, Country Rankings* [online]. Heritage [22. 3. 2016] Dostupné z: <http://www.heritage.org/index/ranking>

⁴⁴ HERITAGE FOUNDATION. *2017 Index of economic freedom, Country Rankings* [online]. Heritage [22. 3. 2016] Dostupné z: <http://www.heritage.org/index/ranking>

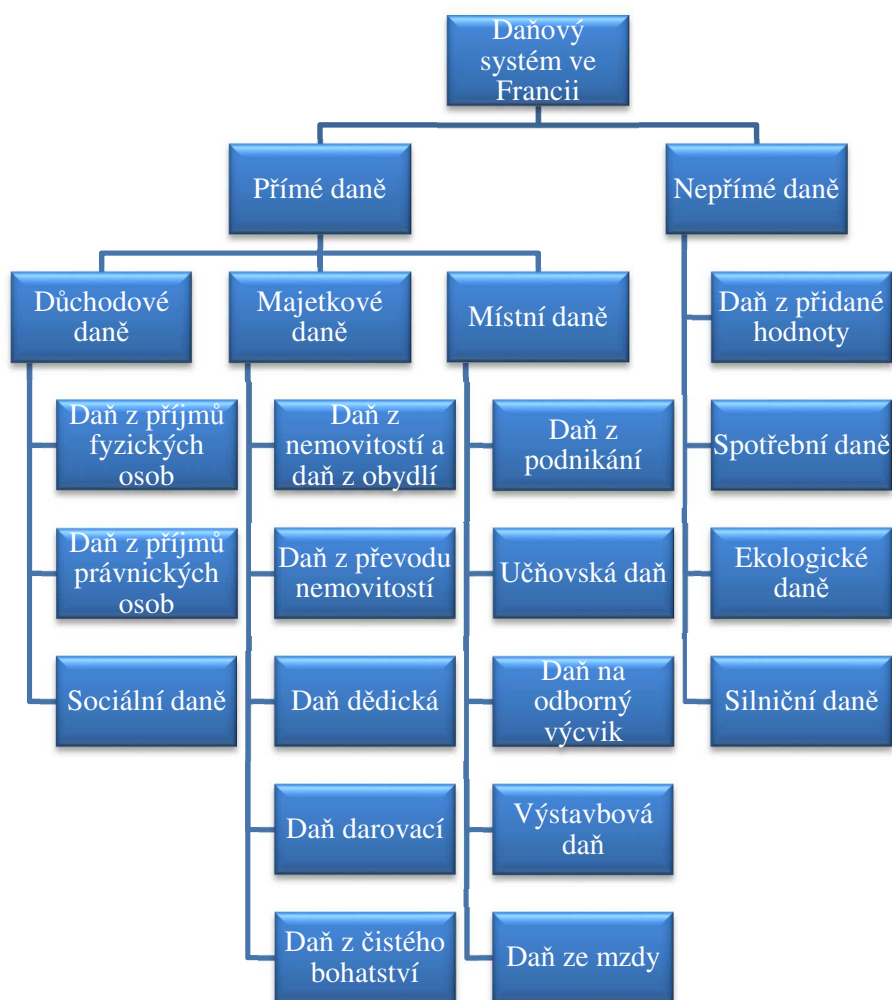
⁴⁵ THE WORLD BANK. *GDP per capita, PPP* [online]. The world bank [22. 3. 2016] Dostupné z: http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?year_high_desc=true

Švýcarský daňový systém se liší zejména tím, že jsou daně vybírány na federální, kantonální a obecní úrovni

3.1 Daňový systém ve Francii

Francouzský daňový systém se dělí na přímé a nepřímé daně, stejně jako daňový systém v České republice. Přímé daně se dále dělí na důchodové, majetkové a místní. Struktura daňového systému je zobrazena ve schématu 3.1. Jednotlivé daně jsou upraveny v daňovém zákoně (Code général des impôts, CGI) a jejich úprava se tak liší od České republiky, ve které je téměř každá daň upravena v samostatném zákoně.

Schéma 3.1 Daňový systém ve Francii



Zdroj: Code général des impôts, vlastní zpracování

Odvody na sociální pojištění lze, stejně jako v ČR, považovat za poplatek mající charakter daně. Příspěvky na sociální pojištění (cotisations sociales) jsou placeny zaměstnancem a zaměstnavatelem a jsou počítány z celkových mezd a platů nebo z maximálních částech, tzv. stropů sociálního pojištění. Sazby sociálního pojištění placené zaměstnancem a zaměstnavatelem jsou uvedeny v tabulkách 3.1 a 3.2.

Tab. 3.1 Sazby pojistného na sociální pojištění pro zaměstnance

Druh příspěvku	Sazba	Vyměřovací základ
Zdravotní pojištění	0,75 %	Mzda
Důchodové pojištění	6,9 %	Mzda do limitu C1
Důchodové pojištění	0,35 %	Mzda
Pojištění v nezaměstnanosti	2,4 %	Mzda do limitu C3
Celkem	10,4 %	-

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 336. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

Tab. 3.2 Sazby pojistného na sociální pojištění pro zaměstnavatele

Druh příspěvku	Sazba	Vyměřovací základ
Zdravotní pojištění	12,84 %	Mzda
Rodinný příspěvek	5,25 %	Mzda
Příspěvek na bydlení (firma s méně než 20 zaměstnanci)	0,1 %	Mzda do limitu C1
Příspěvek na bydlení (firma s více než 20 zaměstnanci)	0,5 %	Mzda
Příspěvek na stáří	0,3 %	Mzda
Příspěvek na odbory	0,016 %	Mzda
Příspěvek na starobní důchod	1,85 %	Mzda
Příspěvek na starobní důchod	8,55 %	Mzda do limitu C1
Pojištění v nezaměstnanosti	4 %	Mzda do limitu C3
Příspěvek na platy bankrotujících firem	0,25 %	Mzda do limitu C3
Celkem	33,656 %	-

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 316. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno, některé druhy příspěvku jsou placeny pouze do výše stropů sociálního pojištění. Tyto stropy jsou uvedeny v tabulce 3.3.

Tab. 3.3 Stropy sociálního pojištění

C1	3 218 EUR/měsíc
C2	9 654 EUR/měsíc
C3	12 872 EUR/měsíc
C4	25 744 EUR/měsíc

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 316. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

V následujících podkapitolách jsou popsány jednotlivé podsystemy francouzského daňového systému.

3.1.1 Přímé daně důchodové

Součástí přímých důchodových daní je daň z příjmů fyzických a právnických osob. Výjimku, ve srovnání s Českou republikou, tvoří tzv. sociální daně, které nelze zaměňovat s příspěvky na sociální pojištění. Sociální daně (contributions sociales) jsou povinné, avšak na rozdíl od příspěvků na sociální pojištění za ně poplatník neobdrží žádnou protihodnotu. Sociální daně jsou podrobněji popsány níže.

Daň z příjmů fyzických osob

Také francouzský daňový systém pro účely stanovení daně rozlišuje, zda je **poplatník** daňovým rezidentem či nerezidentem. Daňovými rezidenty jsou osoby, které mají bydliště ve Francii, vykonávají ve Francii zaměstnání nebo nezávislé služby anebo mají ve Francii centrum ekonomických zájmů. Francouzští státní příslušníci žijící v Monaku jsou považováni za rezidenty Francie, za předpokladu, že se narodili a žili v Monaku nebo byli rezidenty Monaka déle než 5 let od 13. října 1962. Daňoví rezidenti zdaňují svůj celosvětový příjem, naopak daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost pouze na příjmy plynoucí z Francie.

Daň z příjmů fyzických osob (impôt sur le revenu) je uložena na domácnost, na rozdíl od ČR, kde jsou daní z příjmů fyzických osob zdaňováni jednotlivci. Individuální zdanění je prováděno pouze ve výjimečných případech. Do příjmů domácnosti se zahrnují příjmy manželů a jejich dětí (svobodných, do 18 let, případně do 25 let, pokud se jedná o studenty). Pro účely daně z příjmů je registrované partnerství vnímáno stejně jako manželství.

Přesná definice **zdanitelného příjmu** není ve Francii stanovena. Obecně řečeno, zdanitelný příjem je součtem čistých výsledků každé příjmové kategorie poplatníka (jak je definováno v bodě 13 daňového zákona (Code général des impôts, CGI). Mezi nejdůležitější kategorie patří:

- příjem ze zaměstnání,
- příjem z podnikání,
- příjem ze zemědělství,
- profesní příjem (zahrnuje příjmy nekomerční povahy, jako například příjmy právníků, lékařů apod.),
- příjem plynoucí z aktivit manažerů řídících rodinné podniky nebo komanditní společnosti),
- příjem z nemovitého majetku,
- investiční příjem (z movitého majetku) a
- kapitálový příjem.

Mezi příjmy, které jsou od daně **osvobozeny**, patří např. odstupné, náhrady odchodu do důchodu, zaměstnanecké příjmy studentů do 25 let věku (tyto příjmy podléhají stropu trojnásobku zákonné měsíční minimální mzdy), životní renty v závislosti na věku příjemce a určité typy kapitálových příjmů.

Příjem ze zaměstnání je předmětem zdanění progresivní sazbou daně. Zdanitelný příjem je nejprve snížen o odčitatelné příspěvky na sociální pojištění. Od této částky si pak poplatník daně může odečíst **základní odpočet**, kterým je vyšší z částek:

- skutečné odůvodněné náklady,
- paušální částka ve výši 10 %, minimálně však ve výši 426 EUR (937 EUR pro dlouhodobě nezaměstnané osoby) a maximálně 12 170 EUR.

Zbývající část je dále snížena o odpočitatelnou část všeobecného sociálního příspěvku. Mezi položky, o které si poplatník může dále snížit základ daně, patří:

- výživné a alimenty na děti (stanovené soudem na základě soudního příkazu),
- výživné na dospělé dítě ve výši 5 732 EUR na jedno dítě,
- úleva pro poplatníky, kteří jsou držitelé invalidního průkazu nebo jsou starší 65 let, pokud jejich čistý příjem v předcházejícím roce nepřesáhl částku 14 370 EUR, činí 2 347 EUR, pokud je čistý roční příjem ve výši 14 730-23 730 EUR, lze odečíst 1 147 EUR⁴⁶.

Sazba daně z příjmů fyzických osob je ve Francii progresivní a pohybuje se v rozmezí od 0 % do 45 %. Přehled sazeb je uveden v tabulce 3.4.

Tab. 3.4 Sazby daně z příjmů fyzických osob

Zdanitelný příjem na osobu (EUR)	Sazba (%)
Do 9 710	0
9 710 – 26 818	14
26 818 – 71 898	30
71 898 – 152 260	41
Nad 152 260	45

Zdroj: Code général des impôts, article 197, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, daň z příjmů fyzických osob se vztahuje na celou domácnost. Aby nedošlo k zařazení do špatného daňového pásma, jsou zavedeny tzv. rodinné koeficienty, které zohledňují rodinný stav i počet dětí v domácnosti, čímž je zmírněn efekt progresivního zdanění. Celkový základ daně je tak rozdělen na několik částí. Koeficient se pohybuje v rozmezí od 1 (pro svobodné, rozvedené či ovdovělé osoby bez rodinných příslušníků) do 6,5 (pro svobodné nebo rozvedené osoby se šesti dětmi).

⁴⁶ Tyto částky se odečtou ve dvojnásobné výši, pokud jsou oba manželé držitelé invalidního průkazu nebo jsou ve věku nad 65 let.

Jako příklad je uveden čistý zdanitelný příjem ve výši 60 000 EUR a rodinný koeficient je stanoven ve výši 3. Celkový příjem je tak vydělen 3 za účelem získání poměrné části zdanitelného příjmu (20 000 EUR). Příjem ve výši 20 000 EUR je zdaněn podle příslušné sazby daně $(20\,000 - 9\,701) \times 14\% = 1\,442 \text{ EUR}$ a pro zjištění daňové povinnosti za celou domácnost je vynásoben třemi $(1\,442 \times 3) = 4\,323 \text{ EUR}$.

Mezi **slevy na dani** se řadí⁴⁷:

- zaměstnanecký bonus ve výši 7,7 % ročního příjmu, který si může uplatnit každý způsobilý pracující člen domácnosti (zaměstnanec nebo OSVČ), pokud celkový příjem domácnosti nepřesahuje částku 16 251 EUR (dvojnásobek pro manželé),
- úpis akcií,
- úroky z úvěru použitého na pořízení či výstavbu bydliště,
- dary poskytnuté veřejným či soukromým neziskovým organizacím nacházejících se na území Evropské unie,
- sleva na dani pro rodiče, jejichž dítě studuje na střední nebo vysoké škole (ve výši 61-183 EUR na jedno dítě),
- sleva na dani pro rodiče pečující o dítě do 7 let věku (ve výši 50 % nákladů, maximálně však 2 300 EUR),
- a další.

Poplatníci daně, jejichž příjem přesáhne stanovenou částku, jsou povinni platit **výjimečný příspěvek** ve výši 3 % z části ročního příjmu přesahující 250 000 EUR do 500 000 EUR. Pokud příjmy přesahují 500 000 EUR, výjimečný příspěvek činí 4 % z částky přesahující 500 000 EUR. Tyto hranice jsou pro manželské páry stanoveny ve dvojnásobné výši.

Zdaňovacím obdobím je 12 měsíců, zpravidla se jedná o kalendářní rok (od 1. 1. do 31. 12.). Poplatníci jsou povinni podat daňové přiznání do 31. května, příjmy z podnikání musí být přiznány nejpozději do druhého pracovního dne následujícím po 1. 5.

⁴⁷ SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 332. ISBN 978-90-8722-365-6

Daň z příjmů právnických osob

Druhou přímou daní je daň z příjmů právnických osob.

Poplatníky této **daně** jsou korporace (SA, obdoba akciových společností v ČR, minimální základní kapitál je 37 000 EUR), zjednodušené akciové společnosti (SAS, stačí pouze jedna osoba pro založení), společnosti s ručením omezeným (SARL, minimální výše základního kapitálu není stanovena) a sdružení s omezenými podíly (SCA, obdoba komanditní společnosti v ČR). Za daňové rezidenty se považují společnosti, které mají právní sídlo a místo skutečného vedení ve Francii.

Veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti (u komplementářů) či společnosti s ručením omezeným založené jedním zakladatelem, občanské společnosti a nadace si mohou vybrat, zda budou poplatníky daně z příjmů právnických osob. Pokud ne, budou zdaněny osobní důchodovou daní.⁴⁸

Na rozdíl od pravidel platných ve většině zemí OECD, francouzská DPPO je založena na principu teritoriality, přičemž **předmětem daně** jsou obchodní příjmy získané na území Francie. K příjmům (ztrátám) vytvořeným mimo území Francie se pro účely této daně nepřihlíží.

Od příjmů lze odečíst řádně doložené výdaje vynaložené za účelem zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jedná se např. o odměny vyplacené zaměstnancům, příspěvky na sociální zabezpečení apod. Od daně mohou být rovněž odečteny dary poskytnuté neziskovým organizacím, a to ve výši 60 % jejich hodnoty, maximálně však do výše 0,05 % obrátu společnosti.

Obchodní korporace mohou uplatnit **daňový odpočet** z DPPO, pokud vynaložili výdaje na výzkum a vývoj. Odpočet odpovídá výši 30 % skutečných výdajů na výzkum a vývoj, a to až do výše 100 mil. EUR, případně odpočet ve výši 5 % nákladů přesahující částku 100 mil. EUR.

⁴⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. str. 239. ISBN 978-80-7201-925-0.

Ztráty mohou být převáděny po dobu neurčitou, nicméně započtení ztrát je omezeno na 50 % zisku běžného roku, v němž zisk přesáhne částku 1 mil. EUR, to znamená, že pouze 50 % ze zisku nad 1 mil. EUR může být započteno proti všem dostupným ztrátám. Za určitých podmínek mohou být ztráty započteny zpětně se ziskem za předchozí rok, a to do výše 1 mil. EUR.

Základní **sazba daně** z příjmů právnických osob činí ve Francii 33 a $\frac{1}{3}$ %. Malé a středně velké podniky (vlastněné alespoň ze 75 % jednotlivci a s obratem do 7 630 000 EUR) jsou zdaňovány 15 % z prvních 38 120 EUR svého zisku, zbylá část je zdaňována základní sazbou daně. Společnosti s ročním obratem alespoň 7 630 000 EUR a jejichž DPPO přesahuje částku 763 000 EUR, jsou předmětem tzv. sociální přírážky ve výši 3,3 %, která se vztahuje na tu část daně, která přesahuje částku 763 000 EUR. To znamená, že výsledná daň u těchto společností dosahuje výše 34,43 %.

Společnosti s ročním obratem přesahujícím 250 milionů EUR jsou předmětem **mimořádné přírážky**, která činí 10,7 % pro finanční období končící mezi 31. prosincem 2013 a 30. prosincem 2016. Výsledkem této sazby je zdanění korporací ve výši 38 %.

Roční jednorázová paušální platba daně (IFA) stanovována na základě výše obratu byla zrušena k 1. lednu 2014. Před tímto datem musely společnosti s obratem přesahujícím 15 mil. EUR platit minimální daň ve výši 20 500 EUR, při obratu od 75 mil. EUR do 500 mil. EUR daň ve výši 32 750 EUR a při obratu přesahující částku 500 mil. EUR minimální daň ve výši 110 000 EUR. Tuto daň bylo možné zahrnout jako odpočitatelnou položku pro účely DPPO.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo finanční rok, v případě, že se liší od kalendářního. Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 3 měsíců po skončení finančního roku.

Obchodní korporace jsou povinny platit čtvrtletí **zálohy** na daň z příjmů právnických osob (do 15. března, 15. června, 15. září a 15. prosince). Výše záloh se odvíjí od zdanitelných příjmů minulého zdaňovacího období.

Ve Francii existuje možnost **zdanění skupiny firem**. V rámci skupinového zdanění jsou sečteny příjmy a ztráty společností a jsou zdaněny u mateřské společnosti pouze v případě, že jsou tyto společnosti mezi sebou vlastnický spojené alespoň z 95 %.

Sociální daně

Poslední částí přímých důchodových daní jsou sociální daně. V současné době existují tři sociální daně, a to:

- obecný sociální příspěvek,
- příspěvek na snížení sociálního dluhu a
- sociální příspěvek.

Obecný sociální příspěvek (contribution sociale généralisée, CSG) jsou povinni platit všichni daňoví rezidenti téměř ze všech příjmů⁴⁹ (s některými výjimkami). Při výpočtu obecného sociálního příspěvku se v případě příjmů ze zaměstnání vychází z částky, která činí 98,25 % těchto příjmů, a to až do výše 154 464 EUR/rok (nad tuto hranici činí základ pro výpočet 100 % hrubého příjmu). Sazba daně činí 7,5 % příjmů ze zaměstnání. Příjmy z nemovitého a investičního majetku podléhají 8,2% sazbě daně a důchody 6,6% sazbě daně. Od základu daně lze odečíst 5,1 %, 5,8 % a 4,2 % dle kategorie výše uvedených příjmů.

Příspěvek na snížení sociálního dluhu (contribution au remboursement de la dette sociale, CRDS) činí 0,5 % a při jeho výpočtu se vychází ze stejného základu daně jako u obecného sociálního příspěvku. Na rozdíl od něj však nelze odečíst od základu daně.

Sociální příspěvek (prélèvement social, PS) se vztahuje pouze na příjmy z nemovitého majetku a investiční příjmy. Celková výše tohoto příspěvku činí 6,8 %. Tento příspěvek rovněž nelze odečíst od základu daně.

3.1.2 Přímé daně majetkové

Druhou podskupinou přímých daní jsou majetkové daně. Ty se dále člení na daň z nemovitostí a daň z obydlí, daň z převodu nemovitostí, daň dědickou a darovací a daň z čistého bohatství.

⁴⁹ Tento příspěvek se odvádí také ze sociálních dávek, jako je mateřská, starobní důchod apod.

Daň z nemovitostí a daň z obydlí

Daň z nemovitostí a daň z obydlí jsou dvě rozdílné přímé daně, které mohou být vybírány kumulativně (v případě, kdy vlastník bydlí ve svém domě).

Daň z nemovitostí (taxe foncière) je místní daň, která je splatná ročně a vztahuje se na veškerý nemovitý majetek nacházející se ve Francii. Tuto daň je povinen zaplatit majitel nemovitosti a při jejím výpočtu se vychází z vlastnictví majetku k 1. lednu příslušného roku.

Daň se vypočítá použitím koeficientů stanovených místními úřady. Při výpočtu daně se vychází z nájemní hodnoty nemovitosti.

Daň z obydlí (taxe d'habitation) je rovněž místní daň, která je splatná ročně, a to kteroukoli osobou, která zaujímá obydlí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Daň se vypočte vynásobením národní hodnoty nájemného a koeficientu stanoveného místními úřady. Poplatníkovi jsou poskytovány různé úlevy v závislosti na jeho rodinné situaci.

Daň z převodu nemovitostí

Další majetkovou daní je daň z převodu nemovitostí (droits de mutation).

Předmětem daně z převodu nemovitostí je pořízení pozemku nebo stavby nacházející se ve Francii. Tato daň činí 5,09 % z kupní ceny včetně vedlejších nákladů a hradí ji nabyvatel (kupující).

Daň dědická a darovací

Daň dědická (droits de succession) a darovací (droits de donation) jsou daně uvalené státem na majetek nabytý děděním nebo darováním. Pravidla se mírně liší podle toho, zda došlo k nabytí majetku děděním nebo darem. Kromě daně darovací, jsou vybírány registrační poplatky z hodnoty majetku nabytého darem.

Daň dědickou a darovací je povinen zaplatit příjemce ve vztahu k jeho podílu na majetku. Od daně dědické je osvobozeno dědictví mezi manželi nebo mezi registrovanými partnery. Dědictví mezi sourozenci je rovněž osvobozeno od daně dědické, a to za předpokladu, že příjemce žije spolu se zemřelým alespoň po dobu 5 let před smrtí, je svobodný, vdovec či vdova, rozvedený a je ve věku starší 50 let nebo handicapovaný.

Daň dědická a darovací jsou vybírány z celosvětového majetku v případě, že zemřelý/dárce byl/je rezidentem Francie k datu převodu a byl rezidentem Francie po dobu nejméně 6 let za posledních 10 let. Daň je rovněž splatná ve Francii, pokud je příjemce nebo obdarovaný rezidentem Francie. Ve většině případů se při stanovení daně vychází z reálné tržní hodnoty majetku. Daň dědická je stanovena z hodnoty majetku sníženého o závazky (v případě majetku darovaného se hodnota závazků nezohledňuje).

Určitý majetek je zcela nebo zčásti osvobozen od dědické daně, jedná se např. o nemovitý majetek klasifikovaný jako historické památky a lesy.

Při stanovení výše odpočtu od daňového základu se ve většině případů vychází ze vztahu mezi dárce a obdarovaným (zesnulým a dědicem). Základ daně je snížen o následující odpočty:

- 100 000 EUR v případě dědictví a darů v přímé linii,
- 15 932 EUR v případě dědictví a darů mezi sourozenci,
- 80 724 mezi manžely nebo registrovanými partnery,
- 31 865 EUR u vnoučat (u pravnoučat činí odpočet 5 310 EUR),
- 159 325 EUR u osob mentálně či fyzicky handicapovaných,
- 7 967 EUR u neteře/synovce,
- 1 594 EUR v ostatních případech.

Mezi odpočty lze dále zařadit hotovostní dar poskytnutý některému z dětí, vnoučat, pravnoučat, a to až do výše 31 865 EUR, v případě, že je příjemce daru starší 18 let a dárce mladší 80 let.

Rovněž daňové sazby se odvíjejí od vztahu mezi dárce a obdarovaným či zesnulým a dědicem a jsou klouzavě progresivní. Následující tabulky obsahují sazby daně pro osoby v přímé linii, manželé, sourozence, pokrevně příbuzné a ostatní osoby.

Tab. 3.5 Sazby daně mezi osobami v přímé linii

Zdanitelná částka (EUR)	Sazba daně (%)
Do 8 072	5
8 072 – 12 109	10
12 109 – 15 932	15
15 932 – 552 324	20
552 324 – 902 838	30
902 838 – 1 805 677	40
Nad 1 805 677	45

Zdroj: Code général des impôts, article 777, vlastní zpracování

Tab. 3.6 Sazby daně mezi manžely

Zdanitelná částka (EUR)	Sazba daně (%)
Do 8 072	5
8 072 – 15 932	10
15 932 – 31 865	15
31 865 – 552 324	20
552 324 – 902 838	30
902 838 – 1 805 677	40
Nad 1 805 677	45

Zdroj: Code général des impôts, article 777, vlastní zpracování

Tab. 3.7 Sazby daně pro sourozence, pokrevně příbuzné a ostatní osoby

Vztah příjemce daru/dědictví	Sazba daně (%)
Mezi sourozenci do 24 430 EUR	35
Mezi sourozenci nad 24 430 EUR	45
Pokrevní příbuzní do čtvrté linie	55
Ostatní osoby	60

Zdroj: Code général des impôts, article 777, vlastní zpracování

Daň z čistého bohatství

Ve Francii existuje tzv. daň z čistého bohatství (impôt de solidarité sur la fortune), kterou jsou povinni platit daňoví rezidenti, pokud reálná tržní hodnota jejich celosvětového majetku vlastněného k 1. lednu zdaňovacího období po odečtení závazků přesáhne částku 1 300 000 EUR. Hodnota majetku se stanovuje na úrovni domácnosti (tedy všech členů domácnosti). Daňoví nerezidenti vycházejí při výpočtu daně z čistého bohatství pouze z majetku nacházejícího se na území Francie. U osob, které se staly daňovým rezidentem v období od 6. srpna 2008 a které před tím byly daňovými nerezidenty po dobu alespoň 5 let, platí v průběhu prvních 5 let stejná pravidla jako pro daňové nerezidenty, tedy zdaňován je pouze majetek nacházející se na území Francie.

Poplatníkovi daně je umožněno odečíst si 30 % hodnoty svého hlavního bydliště.

Sazba daně závisí na hodnotě majetku a je klouzavě progresivní. Sazby daně jsou zobrazeny v tabulce 3.8.

Tab. 3.8 Sazby daně z čistého bohatství

Základ daně (EUR)	Sazba daně (%)
Do 800 000	0
800 000 – 1 300 000	0,5
1 300 000 – 2 570 000	0,7
2 570 000 – 5 000 000	1
5 000 000 – 10 000 000	1,25
Nad 10 000 000	1,5

Zdroj: Code général des impôts, article 885 U, vlastní zpracování

Celkové daňové břemeno z daně z příjmů a daně z bohatství nesmí přesáhnout 75 % celkového příjmu poplatníka v předcházejícím roce. Případný přebytek je odečten od daně z bohatství, která má být zaplacená, ale nesmí být započten oproti daňové povinnosti.

Poplatník si může snížit daň z čistého bohatství prostřednictvím investic do malého a středního podnikání, investičních fondů nebo darů poskytnutých neziskovým subjektům.

3.1.3 Přímé daně místní

Kromě důchodových a majetkových daní existují ve Francii také přímé daně místní, které jsou vůbec nejstaršími francouzskými daněmi. Do této kategorie patří daň z podnikání, učňovská daň, daň na odborný výcvik, výstavbová daň a daň ze mzdy.

Někteří autoři řadí do místních daní také daň z obydlí nebo daň z nemovitostí.

Daň z podnikání

Místní daň z podnikání (contribution économique territoriale) se týká poplatníků, kteří vykonávají jinou než závislou činnost. Existují výjimky, které této dani nepodléhají. Jedná se například o zemědělce, schválené vzdělávací instituce, umělce, autory a skladatelé, tiskové agentury a vydavatele periodik.

Tato daň se skládá ze dvou částí:

- daň z nájemní hodnoty nemovitosti podniku (která je vyměřena na základě nájemní hodnoty nemovitosti) a
- daň z vytvořené přidané hodnoty podniku⁵⁰ (která se vztahuje na FO a PO, pokud jejich obrat přesáhne částku 500 000 EUR. Sazba daně se pohybuje v rozmezí od 0,5 % do 1,5 % a odvíjí se od výše obratu. Maximální sazba platí pro obrat přesahující 50 mil. EUR. Pokud obrat přesáhne částku 152 500 EUR, ale nepřesáhne částku 500 000 EUR, mají podniky pouze deklaratorní povinnost a musí uvést výši vytvořené přidané hodnoty a počet zaměstnanců).

Učňovská daň

Učňovská daň (taxe d'apprentissage) je obecně vybírána ve výši 0,68 % celkových mezd. Společnosti, které zaměstnávají více než 250 zaměstnanců, mohou podléhat dodatečnému učňovskému příspěvku. Za určitých okolností lze použít také snížené sazby. Učňovská daň je odpočitatelná pro účely DPPO.

⁵⁰ Vytvořenou přidanou hodnotou se rozumí rozdíl mezi ročním obratem a uplatnitelnými náklady.

Daň na odborný výcvik

Zaměstnavatelé s méně než 11 zaměstnanci musí investovat 0,55 % mezd na programy odborného vzdělávání. Pro zaměstnavatele s více než 11 zaměstnanci platí sazba 1 %. Tato daň je rovněž odpočitatelná pro účely DPPO.

Výstavbová daň

Výstavbová daň se vztahuje na zaměstnavatele s 20 zaměstnanci a více. Tito musí investovat 0,45 % celkových mezd předchozího roku do výstavby obytných domů. Výstavbová daň je odpočitatelná pro účely daně z příjmů právnických osob.

Daň ze mzdy

Daň ze mzdy jsou povinni platit zaměstnavatelé (daňoví rezidenti nebo nerezidenti se stálou provozovnou ve Francii), kteří v průběhu roku nepodléhají dani z přidané hodnoty minimálně u 90 % svého obratu dosaženého v předcházejícím roce. Sazba daně je progresivní a pohybuje se v rozmezí od 4,25 % do 20 %. Daň ze mzdy je odčitatelnou položkou pro účely daně z příjmů právnických osob.

3.1.4 Nepřímé daně

Druhá část francouzského daňového systému je zastoupena nepřímými daněmi. Ty se dále dělí na daň z přidané hodnoty, spotřební, ekologické a silniční daně.

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty ve Francii (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) je obdobná systémům DPH aplikovaným v jiných členských státech Evropské unie v důsledku zavedení jednotného systému nepřímého zdanění v rámci harmonizace v Evropské unii.

Předmětem DPH jsou dodávky zboží a poskytování služeb v rámci podnikatelské činnosti.

Osvobození s nárokem na odpočet DPH na vstupu (nulová sazba daně) se vztahuje na vývoz, intrakomunitární dodávky, finanční a bankovní služby, pojišťovací služby, prodej stavebních pozemků, zdravotní péče, vzdělání a za některých podmínek také služby poskytované neziskovou organizací.

Za **osoby povinné k dani** jsou pro účely DPH považováni všichni podnikatelé, tj. osoby, které dodávají zboží a poskytují služby v rámci obchodní činnosti. Dovoz zboží ze zemí mimo EU je také předmětem DPH. Malé a střední podniky s obrátem nižším než 82 200 EUR (pro dodání zboží) nebo 32 900 EUR (pro poskytování služeb) jsou od této daně osvobozeny, ale mohou se rozhodnout, že se stanou osobami povinnými k dani.

Základ daně se skládá z ceny zahrnující pojištění, provize, úroky a podobné poplatky, jakož i nepřímých daní, včetně cla.

Ve Francii jsou uplatňovány tyto **sazby daně**:

- základní sazba daně 20 %,
- snížená sazba daně 10 %,
- druhá snížená sazba 5,5 %,
- tzv. super snížená sazba 2,1 %.

Základní sazba ve výši 20 % se uplatňuje u většiny zboží a služeb.

Snížená sazba ve výši 10 % platí např. u dopravy, služeb spojených s dodávkou vody, knih apod. Dále se tato sazba vztahuje na domácí pečovatelské služby poskytované jednotlivcům, restaurační služby atd.

Snížená sazba 5,5 % se uplatňuje pouze u dodávek týkajících se základních potřeb, jako je voda, stravování, dále také služby pro zdravotně postižené osoby nebo výstavba či oprava nemovitostí pro sociální bydlení.

Super snížená sazba 2,1 % se vztahuje na některé tiskové publikace, knihy, živá představení, léky atd.

Ve Francii existují dvě podoby plateb DPH:

- režim RN (reálný normální režim) a
- režim RSI (reálný zjednodušený režim).

Režim RN mohou uplatňovat firmy s obratem alespoň ve výši 234 000 EUR v oboru služeb a 777 000 EUR v oboru prodeje zboží. Při použití tohoto režimu musí plátce daně podávat daňové přiznání každý měsíc. Pokud je však výše DPH nižší než 4 000 EUR, lze podávat daňové přiznání čtvrtletně.

Režim RSI mohou uplatňovat firmy s obratem v rozmezí 81 500-777 000 EUR pro oblast nákupu a prodeje a 32 600-234 000 EUR pro oblast služeb. Při použití tohoto režimu vzniká plátcovi povinnost hradit čtvrtletně zálohy na daň a na konci roku podat daňové přiznání, dle něhož se vypočítá záloha na další zdaňovací období.

Volbu režimu je nutné nahlásit příslušnému daňovému úřadu a nelze ho změnit po dobu dvou let.⁵¹

Spotřební daně

Spotřební daně (taxes sur consommation) jsou ve Francii uvaleny na komodity vymezené směrnici, jako alkoholické nápoje, benzín a tabákové výrobky. Spotřební daň se platí při propuštění zboží na území Francie, např. v době dovozu nebo při propuštění z celního režimu.

Ekologické daně

Ekologické daně vybírané na území Francie se rovněž podobají ekologickým daním v České republice. Významná změna v oblasti ekologických daní ve Francii se uskutečnila v roce 1999 a zahrnovala mimo jiné návrh vlády na rozšíření obecné daně na aktivity znečišťující životní prostředí (taxe générale sur les activités polluantes). Mezi další ekologické daně patří například daň z vozidel registrovaných pro vysoké emise oxidu uhličitého, daň ze zemního plynu, minerálních olejů nebo daň ze zamoření prostředí hlukem z letadel.⁵²

⁵¹ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Daňová problematika* [online]. MZV [4. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/paris/cz/obchod_a_ekonomika/obchod_a_podnikani_ve_francii/dane/index.html

⁵² DAŇKOVÁ, Pavlína. *Srovnávací studie daňových soustav ČR a Francie*. Brno, 2010. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Fakulta Ekonomicko-správní, Katedra veřejné ekonomie.

Silniční daně

Na rozdíl od ČR, kde je silniční daň zařazena mezi přímé majetkové daně, ve Francii patří silniční daně mezi daně nepřímé. Toto zařazení je v souladu s klasifikací OECD. Silniční daň lze dále rozdělit na daň z firemních vozidel, silniční daň pro nákladní automobily od 12 tun a místní daň z vozidel k podnikatelským účelům.

Daň z firemních vozidel (taxe sur les voitures de sociétés – TVS) se nevztahuje na motorová vozidla používaná k podnikání, ale týká se společností, které vlastní či pronajímají automobily, které jsou využívány zaměstnanci podniku. Tato daň se odvádí jednou ročně a její výše se odvíjí od celkového počtu automobilů dané společnosti a míry emisí nebo výkonu motoru. Naopak stejně jako v ČR, některé automobily jsou osvobozeny od daně, např. automobily na elektrický pohon.

Kromě výše uvedené daně z firemních vozidel existuje ve Francii také **silniční daň pro nákladní automobily od 12 tun** (taxe sur les véhicules routiers, neboli taxe à l'essieu, TSVR).

Místní daň z vozidel k podnikatelským účelům (vignette automobile) se týká vozidel používaných k podnikatelským účelům. Soukromá vozidla se zpoplatňují prostřednictvím mýtného, které jsou povinni platit všichni účastníci dálničního provozu.

3.2 Daňový systém ve Švýcarsku

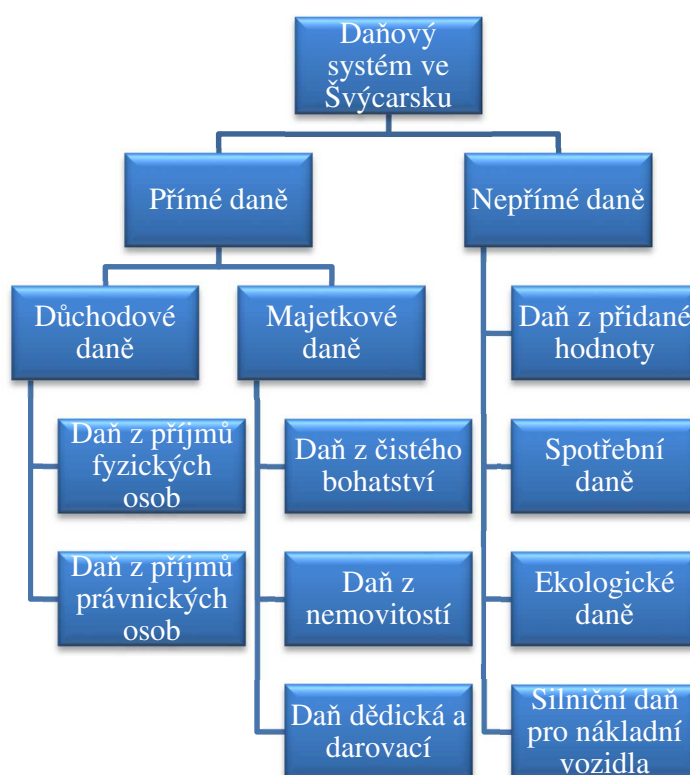
Švýcarský daňový systém se liší od daňového systému v České republice zejména tím, že je tvořen třemi úrovněmi – federální, kantonální a úrovní obcí. Kantony mají dle švýcarské ústavy fiskální suverenitu a plné právo zdanění, s výjimkou jednotlivých zdrojů, které jsou zdaňovány federací. Právo kantonů může být v oblasti zdanění rovněž omezeno na základě daňových smluv uzavřených mezi švýcarskou federací a dalšími státy.

Jako důsledek tohoto švýcarského daňového systému může dojít k problémům týkajících se dvojího zdanění, a to jak na úrovni kantonů, tak mezinárodně. Konflikty vztahující se ke dvojímu zdanění mezi jednotlivými kantony jsou v působnosti nejvyššího federálního soudu a právních předpisů federální daňové harmonizace.

Za účelem harmonizace kantonálních a obecních daní z příjmů schválil parlament zákon o daňové harmonizaci (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG), který vstoupil v platnost dnem 1. ledna 1993 a všechny kantony a obce musely uvést své právní předpisy do souladu s tímto zákonem do 1. ledna 2001. Zákon obsahuje ustanovení o daňové povinnosti, zdanitelných příjmech, srážkách, zdaňovacích obdobích apod. Kantony však mají i nadále povinnost stanovit si své daňové sazby.

Struktura švýcarského daňového systému je zobrazena ve schématu 3.2.

Schéma 3.2 Daňový systém ve Švýcarsku



Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako v České republice a ve Francii jsou vedle daní vybírány také příspěvky na sociální pojištění. Sociální pojištění je ve Švýcarsku zajištěno prostřednictvím:

- důchodového, pozůstalostního a invalidního pojištění,
- zdravotního a úrazového pojištění a
- pojištění pro případ nezaměstnanosti.

Sociální pojištění jsou povinni platit zaměstnanci, zaměstnavatelé a osoby samostatně výdělečně činné. Základem pro výpočet sociálního pojištění je hrubá mzda. Stropy pro výběr sociálního pojištění nejsou ve Švýcarsku stanoveny, s výjimkou pojištění pro případ nezaměstnanosti.

Sazby platné pro zaměstnance a zaměstnavatele jsou uvedeny v tabulce 3.9.

Tab. 3.9 Sazby pojistného na sociální pojištění pro zaměstnance a zaměstnavatele

Druh příspěvku	Sazba
Starobní a pozůstalostní pojištění	4,2 %
Invalidní pojištění	0,7 %
Pojištění v nezaměstnanosti	1,1 % ⁵³
Vojenská kompenzace	0,225 %
Celkem	6,225 %

Zdroj: BUNDESAMT FÜR SOZIALVERSICHERUNGEN. *Beiträge an die Sozialversicherungen* [online]. BVS [12. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/ueberblick/beitraege.html>, vlastní zpracování

Zaměstnanci starší 24 let s ročním příjmem vyšším než 21 150 CHF jsou povinni platit příspěvky na penzijní připojištění. Základem pro výpočet je roční příjem snížený o částku 24 675 CHF (maximální výše je 59 925 CHF, tzn. roční příjem ve výši 84 600 CHF). Částky přesahující 84 600 CHF příspěvku na penzijní připojištění nepodléhají. Soukromé pojišťovny však mohou pojišťovat i vyšší mzdy.

⁵³ Maximální výše příspěvku je 1 630,20 CHF. Z částky přesahující 148 200 CHF se platí příspěvek ve výši 0,5 %.

Sazby se liší v závislosti na věku pojištěného, jak je uvedeno v tabulce níže.

Tab. 3.10 Sazby penzijního připojištění pro různé věkové kategorie pojištěnců

Věk pojištěného	Sazba (%)
25 – 34	7
35 – 44	10
45 – 54	15
55 – 65	18

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1007. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

Osoby samostatně výdělečně činné platí sociální pojištění ve výši 9,65 % z příjmů.

Platba zdravotního pojištění je povinná pro všechny rezidenty, kteří si mohou zvolit, u jaké zdravotní pojišťovny se pojistí. Zdravotní pojištění pokrývá náklady v případě nemoci, mateřství a nehod. Pojistné se liší v závislosti na druhu pojišťovny, místě bydliště jedince, jeho věku a také riziku. Zdravotní pojištění je odčitatelnou položkou pro účely daně z příjmů.

3.2.1 Přímé daně důchodové

Přímé daně jsou upravovány federálním zákonem o přímých daních (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG) a dělí se na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Obě tyto daně jsou popsány v následujících podkapitolách.

Daň z příjmů fyzických osob

Příjmy z důchodových daní představují nejvyšší příjmovou složku švýcarských daňových příjmů. Podíl daně z příjmů fyzických osob na celkových příjmech z důchodových daní je téměř 70 % a v roce 2014 činil výnos z této daně 54 mld. CHF.

Fyzická osoba podléhá dani z příjmů fyzických osob a je považována za daňového rezidenta v případě, že má trvalé nebo přechodné bydliště ve Švýcarsku. Kritériem pro určení rezidenství je záměr jednotlivce zůstat trvale ve Švýcarsku (pro tyto účely sledují daňové orgány střed osobních a obchodních zájmů jednotlivce).

Za přechodný pobyt je považován pobyt jednotlivce na území Švýcarska po dobu alespoň 30 dnů za účelem uskutečnění ekonomické aktivity nebo po dobu alespoň 90 dní. Daňový rezident je poplatníkem daně ze svých celosvětových příjmů. Daňový nerezident má daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí pouze ze zdrojů na území Švýcarska.

Ve Švýcarsku je, stejně jako ve Francii, zavedeno společné zdanění manželů. Příjmy manžela a manželky se pro daňové účely sčítají a za ekonomickou jednotku se považuje rodina. V případě partnerství je každý z partnerů zdaněn samostatně.

Zdanitelný příjem je rozdělen do čtyř kategorií:

- pracovní příjem (zahrnující příjem ze zaměstnání a podnikání),
- investiční příjem,
- platby ze systému sociálního zabezpečení a
- příjmy z jiných zdrojů.

Hodnota nájemného z vlastního bytu je zdanitelná. Ocenění pro tyto účely provádí kantonální daňové úřady.

Na federální i kantonální úrovni jsou vymezeny příjmy, které jsou od daně **osvobozeny**. Jedná se o příjmy uvedené v článku 24 federálního zákona o přímých daních a patří zde:

- úroky ze spořicíh účtů (do určité částky),
- dědictví, dary,
- dotace vyplacené ze soukromých či veřejných zdrojů,
- náhrady škod za duševní či fyzickou bolest a
- doplňkové platby ze starobního, pozůstalostního a invalidního pojištění.

Zákon stanovuje **odčitatelné položky**, které si mohou poplatníci daně odečíst od svých hrubých mezd. Tyto odčitatelné položky lze rozdělit do tří částí:

- fyzické odčitatelné položky,
- všeobecné odčitatelné položky a
- sociální odčitatelné položky.

Za **fyzické odčitatelné položky** se považují nezbytně vynaložené náklady vzniklé v souvislosti s výkonem zaměstnání, jako jsou:

- cestovní výdaje, obvyklé náklady na veřejnou dopravu, případně sazba 0,70 CHF/km⁵⁴ při použití osobního automobilu, pokud je to nezbytné,
- dodatečné výdaje na stravování ve výši 3 200 CHF ročně, pokud se poplatník nemůže stravovat doma,
- týdenní náklady dojíždějících pracovníků zahrnující náklady na ubytování (pronájem jednolůžkového pokoje), stravu (až do výše 6 400 CHF ročně) a cestovní náklady mezi domovem a týdenním místem ubytování a mezi týdenním místem ubytování a místem výkonu práce,
- ostatní náklady (nářadí, knihy, pracovní oděvy apod.), a to ve výši 3 % z čistého příjmu, minimálně však 2 000 CHF a maximálně 4 000 CHF.

Mezi **všeobecné odčitatelné položky** na federální úrovni patří:

- úroky z půjček, a to v plné výši, pokud se jedná o obchodní účely (odpočet úroků vztahující se k soukromému majetku je limitován na celkové příjmy z movitého a nemovitého majetku zvýšené o částku 50 000 CHF),
- výživné placené pravidelně,
- náklady placené poplatníkem v důsledku jeho nemoci nebo úrazu (nebo také jsou-li placeny osobě, kterou poplatník vyživuje), v případě, že přesáhnou 5 % zdanitelných příjmů,⁵⁵
- dary charitativním organizacím se sídlem ve Švýcarsku jsou odečitatelné až do výše 20 % ze základu daně,
- náklady na další vzdělávání (ve výši skutečných nákladů),
- příspěvky a dary placené politickým stranám (do výše 10 100 CHF),
- náklady na péči o děti (do výše 10 100 CHF za jedno dítě do věku 14 let) či
- částka 6 500 CHF za každé dítě ve věku do 18 let, o které poplatník pečuje, starší 18 let, pokud studuje a poplatník ho podporuje a za každou další osobu, která není schopna výdělečné činnosti a je podporována poplatníkem (pouze v případě, že částka, kterou poplatník této osobě poskytuje, činí alespoň 6 500 CHF ročně).

⁵⁴ Na federální úrovni je nastaveno omezení ve výši 3 000 CHF ročně.

⁵⁵ Náklady vzniklé v důsledku invalidity jsou plně odečitatelné.

Mezi všeobecné odčitatelné položky dále patří odpočet na pojistné, který se liší pro svobodné poplatníky, manželé a poplatníky s dětmi. Výše této odčitatelné položky se liší na federální i kantonální úrovni. Na federální úrovni činí odpočet pro svobodného poplatníka 1 700 CHF, pro manželé 3 500 CHF a odpočet na pojistné za děti činí 700 CHF za každé dítě.

Třetí složkou jsou **sociální odčitatelné položky**. Tyto odpočty jsou rovněž odlišné na kantonální i federální úrovni. Sociální odčitatelnou položku nelze na federální úrovni u svobodného poplatníka uplatnit. U manželů činí odpočet 2 600 CHF. V případě, že oba manželé pracují a mají zdanitelný příjem, mohou si na federální úrovni odečíst 50 % z nižšího příjmu, nejméně však 8 100 CHF a nejvíce 13 400 CHF.⁵⁶

Pro účely kantonálního a obecního zdanění jsou od základu daně odečitatelné všechny náklady nezbytné k dosažení zdanitelných příjmů.

Sazba daně z příjmů fyzických osob má ve Švýcarsku progresivní charakter. Její sazby jsou uvedeny v článku 36 příslušného zákona. Na federální úrovni je celková daňová zátěž omezena maximální sazbou 11,5 %. Kantony si mohou stanovit své vlastní sazby daně, avšak s ohledem na to, že určitá skupina osob (jako ovdovělí, rozvedení poplatníci, samoživitelé starající se o děti nebo potřebné osoby apod.) musí být zdaněna mírněji než ostatní daňoví poplatníci. Předpisy jednotlivých kantonů proto stanoví sníženou sazbu daně nebo úlevu pro tyto poplatníky.

⁵⁶ STEUERVERWALTUNG DES KANTONS BERN. *Wegleitung 2016 zum Ausfüllen der Steuererklärung: Kantons- und Gemeindesteuern, Direkte Bundessteuer* [online]. Steuerverwaltung des Kantons Bern [12. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/ratgeber/publikationen/wegleitungen.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Wegleitungen/Aktuelles_Steuerjahr/wl_natuerliche-personen_de.pdf

V následující tabulce jsou uvedeny sazby pro manželské páry, registrované páry, vdovy a vdovce, rozvedené osoby a samoživitelé žijící s nezletilými dětmi nebo s dětmi, které studují.

Tab. 3.11 Sazby daně pro manželské páry, registrované páry, vdovy a vdovce, rozvedené osoby a samoživitelé žijící s dětmi

Zdanitelný příjem (CHF)	Daň ze spodní částky (CHF)	Sazba ze základu daně přesahujícího spodní hranici v %
Prvních 28 300	-	-
28 300 – 50 900	-	1
50 900 – 58 400	226	2
58 400 – 75 300	376	3
75 300 – 90 300	883	4
90 300 – 103 400	1 483	5
103 400 – 114 700	2 138	6
114 700 – 124 200	2 816	7
124 200 – 131 700	3 481	8
131 700 – 137 300	4 081	9
137 300 – 141 200	4 585	10
141 200 – 143 100	4 975	11
143 100 – 145 000	5 184	12
145 000 – 895 800	5 412	13
895 800 a více ⁵⁷	103 028,50	11,5

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1005. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

⁵⁷ Pokud zdanitelný příjem přesáhne částku 895 800 CHF, podléhá v celé výši sazbě 11,5 %.

Pro ostatní poplatníky platí sazby uvedené v tabulce 3.12.

Tab. 3.12 Sazby daně pro ostatní poplatníky

Zdanitelný příjem (CHF)	Daň ze spodní částky (CHF)	Sazba ze základu daně přesahujícího spodní hranici v %
Prvních 14 500	-	-
14 500 – 31 600	-	0,77
31 600 – 41 400	131,65	0,88
41 400 – 55 200	217,90	2,64
55 200 – 72 500	582,20	2,97
72 500 – 78 100	1 096	5,94
78 100 – 103 600	1 428,60	6,60
103 600 – 134 600	3 111,60	8,80
134 600 – 176 000	5 839,60	11
176 000 – 755 200	10 393,60	13,20
755 200 a více ⁵⁸	86 848	11,50

Zdroj: SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1005. ISBN 978-90-8722-365-6, vlastní zpracování

Daň z příjmů právnických osob

Švýcarsko má klasický systém zdanění firemních zisků. Tento systém je spojen s výjimkou týkající se dividend a kapitálových zisků z podstatných podílů podnikových akcionářů.

U kantonálních a obecních daní platí stejná pravidla jako na federální úrovni, ale pouze s ohledem na kantonální území. To znamená, že kantony jsou povinny použít klasický daňový systém, který však může být modifikován prostřednictvím osvobození u dividend a kapitálových zisků z podstatných podílů. Další změna se týká kvalifikačních holdingových společností a správcovských společností, které jsou téměř zcela osvobozeny od kantonální daně z příjmů.

⁵⁸ Pokud zdanitelný příjem přesáhne částku 755 200 CHF, podléhá v celé výši sazbě 11,5 %.

Mezi **osoby povinné k dani** patří právnické osoby, tj. společnosti, družstva, sdružení a nadace a investiční fondy. Mezi společnosti se řadí akciové společnosti (AG), společnosti s ručením omezeným (GmbH) a akciové společnosti s neomezeným počtem partnerů (KAG).

Za daňové rezidenty se na federální úrovni považují společnosti, které mají své právní sídlo nebo místo skutečného vedení ve Švýcarsku.

U kantonálních daní platí, že společnosti, které mají své právní sídlo nebo místo skutečného vedení v kantonu, jsou považovány za rezidenty kantonu. Pokud je společnost registrována v kantonu, zatímco její efektivní řízení je v jiném kantonu, může dojít ke dvojímu zdanění. Podle judikatury švýcarského nejvyššího soudu společnost podléhá dani v tom kantonu, ve kterém je registrována. V případě, že společnost nemá aktivity v kantonu, ve kterém je registrována, má právo na zdanění kanton, ve kterém je společnost efektivně řízena.

Společnosti, které jsou považovány za daňové rezidenty, podléhají federální dani z příjmů právnických osob z celosvětových příjmů, s výjimkou příjmů z podnikání, stálé provozovny nebo nemovitosti nacházející se v zahraničí. Daňoví nerezidenti podléhají dani jen z příjmů a kapitálových zisků získaných od švýcarských podniků, stálých provozoven či nemovitého majetku (včetně příjmů z obchodování s nemovitým majetkem).

Dividendy a určité úroky podléhají srážkové dani.

Kantonální a obecní zdanění je obdobné federální dani. Společnosti se sídlem v kantonu podléhají kantonální DPPO z celosvětových příjmů, s výše zmíněnými výjimkami. Pokud firma nemá sídlo v kantonu, podléhají zdanění pouze některé druhy příjmů ze zdrojů na území kantonu.

Od daně jsou **osvobozeny** dividendy a kapitálové zisky.

Od příjmů lze odečíst všechny náklady nezbytné k dosažení hrubého zisku, jako jsou náklady na údržbu strojů, nemovitý majetek, výdaje na správu, náklady na nákup materiálu apod. Od daně jsou rovněž odpočitatelné všechny přímé daně placené federaci, kantonu a obci, a to v tom roce, v němž jsou zaplacené. Zahraniční a nepřímé daně lze rovněž odečíst. Úroky z úvěrů se považují za běžné podnikatelské náklady.

Pro účely federální daně z příjmů mohou být odečteny ztráty, a to po dobu 7 let. Pokud společnost přesune své sídlo z jednoho kantonu do druhého, musí druhý kanton převzít ztráty vzniklé od 1. ledna 2001 pro kantonální a obecní daňové účely.

Sazba daně z příjmů právnických osob je na federální úrovni stanovena v paušální výši 8,5 %. Kantony a obce si mohou stanovit své vlastní sazby. Tyto sazby jsou pak obvykle stanoveny v příslušném kantonálním daňovém zákonu jako základní sazby. S cílem snadno přizpůsobit tyto sazby finančním požadavkům stanoví kantony koeficienty, podle kterých jsou základní sazby násobeny.

Švýcarský federální daňový rok se obvykle shoduje s rokem kalendářním. V některých případech je zdaňovacím obdobím finanční rok.

Daň je vyměřována a vybírána kantony jménem federace, mnoho pravidel je tak kantonálních. Daň je splatná do 2 měsíců po skončení daňového roku. Pokud je daňový rok v souladu s kalendářním rokem, daň musí být zaplacená do 1. března následujícího roku. Kantonální daňové orgány mohou vybírat daň formou záloh.

3.2.2 Přímé daně majetkové

Druhá část přímých daní je zastoupena majetkovými daněmi, které tvoří zhruba 7 % celkových daňových příjmů Švýcarska. Mezi nejvýnosnější daně patří daň z čistého bohatství (68 %).

Daň z čistého bohatství

První majetkovou daní je daň z čistého bohatství. Tato daň není vybírána na federální úrovni, ale pouze na kantonální a obecní úrovni. Vybírat tuto daň je povinen každý kanton. Základem pro výpočet daně z čistého bohatství je vlastní kapitál po určitých úpravách. Základ daně zahrnuje také cizí kapitál, který má podle pravidel nízké kapitalizace ekonomický charakter vlastního kapitálu. Kantony si mohou stanovit vlastní daňové sazby.

Daň z čistého bohatství je na obecní úrovni zpravidla vybírána ve formě přírážky ke kantonální dani z čistého bohatství.

Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je vybírána v některých kantonech buď na kantonální, nebo na obecní úrovni. Stejně jako daň z čistého bohatství není vybírána na federální úrovni.

Daň dědická a darovací

Daň dědická a darovací je zavedena pouze na kantonální a obecní úrovni. Jednotlivé kantony, které daň dědickou a darovací vybírají, vymezují poplatníky daně, základ daně, sazby daně a další. Švýcarsko podepsalo smlouvu o zamezení dvojího zdanění dědictví s Rakouskem, Dánskem, Faerskými ostrovy, Finskem, Francií, Německem, Nizozemskem, Norskem, Švédskem, Velkou Británií a Spojenými státy americkými.

Na kantonální i obecní úrovni mohou být zavedeny také další daně, které jsou obdobou poplatků vybíraných v České republice.

3.2.3 Nepřímé daně

Druhou skupinou jsou nepřímé daně, mezi které se řadí daň z přidané hodnoty, ekologické a spotřební daně a, stejně jako ve Francii, také daně silniční.

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty byla zavedena v roce 1995 a je vybírána pouze na federální úrovni. Ačkoli Švýcarsko není členským státem Evropské unie, jeho systém DPH byl navržen v souladu se směrnicí Evropské unie o DPH (Směrnice Rady 2006/112/ES). Daň z přidané hodnoty se řídí federálním zákonem o DPH (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, MWSTG).

Pro účely DPH se za **osoby povinné k dani** považují osoby, které dodávají zboží a poskytují služby v rámci samostatné výdělečné činnosti. OPD mohou být jednotlivci a obchodní společnosti. Pokud roční obrat nepřesáhne 100 000 CHF (případně 150 000 CHF, pokud se jedná o neziskové sportovní a kulturní sdružení a některé dobročinné instituce), lze podat žádost o osvobození od povinností spojených s DPH. Osoba, která podléhá platbě cla, podléhá rovněž platbě DPH při dovozu zboží. Při dodání zboží či poskytnutí služby společností, která má provozovnu mimo území Švýcarska, vzniká daňová povinnost. Zdanitelnou transakcí je poskytování takových služeb, které přesáhnou částku 10 000 CHF za rok.

Daň z přidané hodnoty je všeobecná daň ze spotřeby zboží a služeb. Mezi **zdanitelné transakce** patří dodání zboží a poskytování služeb za úplatu, použití zboží a služeb pro osobní potřebu a dovoz zboží či služeb za úplatu.

Osvobozená plnění se dělí, stejně jako v ČR, na dvě skupiny, a to na plnění s nárokem a bez nároku na odpočet. Mezi **osvobozená plnění bez nároku na odpočet** patří dle federálního zákona o DPH, čl. 21/2, např. služby v oblasti zdravotnictví, sociálních služeb a sociálního zabezpečení, vzdělávání, kulturní činnost, změny ve vlastnictví majetku a jeho dlouhodobý leasing a peněžní a finanční činnosti.

Mezi hlavní **osvobozená plnění s nárokem na odpočet** se řadí (čl. 23/2 federálního zákona o DPH) vývoz zboží, dočasné dodání zahraničního zboží do Švýcarska a práce na movité věci pro zahraniční osoby do té míry, do jaké je zboží vyvezeno.

Ve Švýcarsku se pro účely daně z přidané hodnoty používají tři **sazby daně**. Základní sazba daně činí 8 %. První snížená sazba je ve výši 3,8 % a platí např. pro pronájem hotelových pokojů, rekreačních domů apod. Druhá snížená sazba činí 2,5 % a vztahuje se na jídlo a nápoje (s výjimkou alkoholických nápojů a služeb poskytovaných v hotelech a restauracích), léky, noviny, časopisy, knihy apod.

Spotřební daně

Na federální úrovni se spotřební daň vybírá u:

- tabáku a tabákových výrobků,
- destilátů,
- piva,
- automobilů a jejich komponent,
- ropy, jiného minerálního paliva, zemního plynu, výrobků získaných rafinací a motorových paliv.

Možnost vybírat spotřební daně mají také některé kantony. Předmětem zdanění jsou různé drobné předměty.

Ekologické daně

Ekologické daně jsou zavedeny za účelem omezení aktivit znečišťujících životní prostředí. Základem pro výpočet je fyzikální jednotka, která má prokazatelně negativní dopad na životní prostředí

Silniční daň pro nákladní vozidla

Obdobou silniční daně v České republice je ve Švýcarsku silniční poplatek pro nákladní vozidla (LSVA). Tento poplatek se vybírá za použití silnic nákladními vozidly s hmotností nad 3,5 tuny. Výše daně se odvíjí od nejvyšší povolené hmotnosti vozidla, počtu ujetých kilometrů a emisní třídy dle normy Euro.

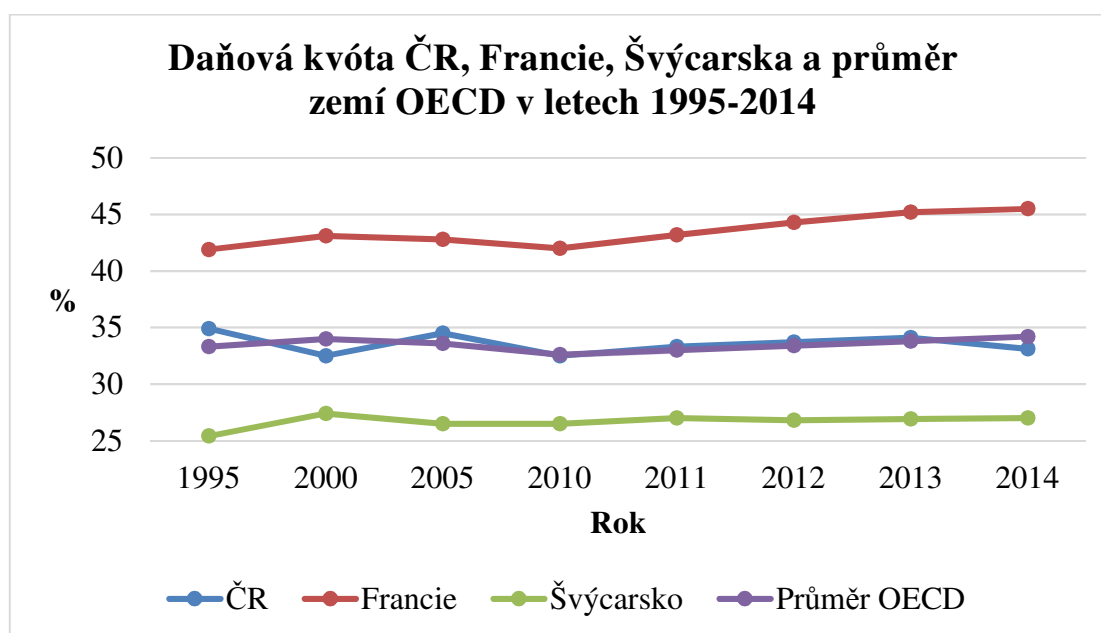
Následující kapitola je zaměřena na srovnání daňových systémů charakterizovaných zemí.

4 Komparace daňových systémů v České republice a ve vybraných zemích Evropy

V této kapitole je srovnán daňový systém České republiky s daňovým systémem ve Francii a ve Švýcarsku. V úvodu kapitoly jsou země porovnány na základě makroekonomických ukazatelů, druhá část je zaměřena na výpočet modelových příkladů, konkrétně daně z příjmů fyzických osob a celkových odvodů.

V grafu 4.1 je zobrazen vývoj daňové kvóty v jednotlivých zemích a pro porovnání také průměr zemí OECD v letech 1995-2014. Daňová kvóta je makroekonomický ukazatel, který vyjadřuje úroveň daňové zátěže v dané zemi a vypočítá se jako poměr součtu daňových příjmů k HDP. Daňová kvóta se dělí na jednoduchou (podíl daní bez příspěvků na sociální zabezpečení na HDP) a složenou (vyjadřuje podíl všech daní na HDP).

Graf 4.1 Daňová kvóta ČR, Francie, Švýcarska a průměr zemí OECD v letech 1995-2014



Zdroj: OECD. *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, vlastní zpracování

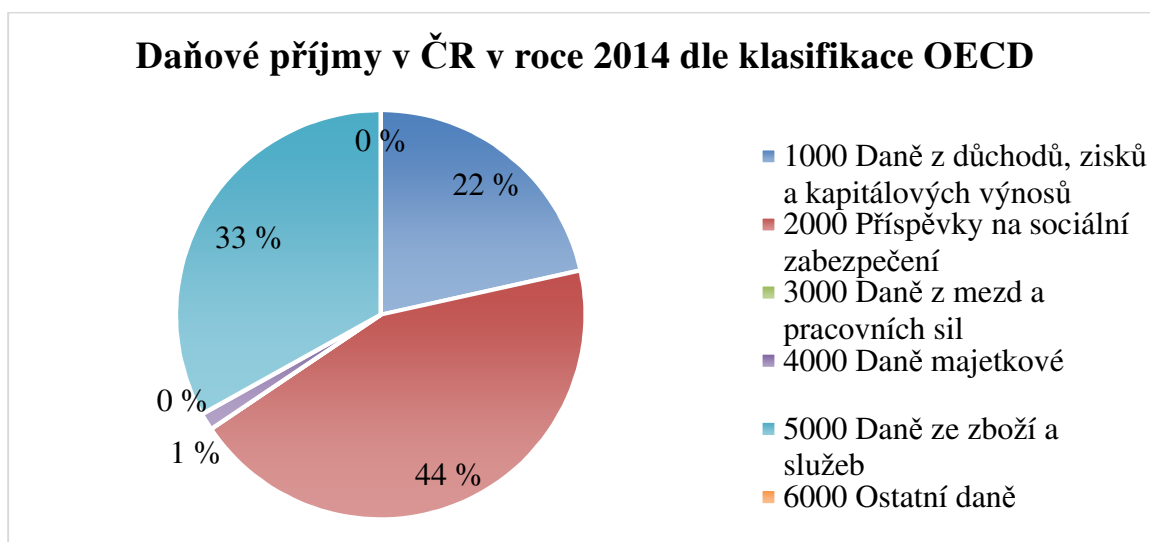
Nejvyšší daňová kvóta je ve Francii (pro rok 2015 byla její výše dle OECD odhadována na 45,5 %). Mezi další evropské země s vysokou daňovou kvótou patří Dánsko, Belgie, Finsko a další. Naopak státy s nejnižší daňovou kvótou jsou Švýcarsko (27,9 %), Irsko atd.

Dle klasifikace OECD⁵⁹ jsou daně rozděleny do těchto skupin:

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů,
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení,
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil,
- 4000 Daně majetkové,
- 5000 Daně ze zboží a služeb,
- 6000 Ostatní daně.

Struktura daňových příjmů v ČR dle klasifikace OECD je zobrazena v grafu 4.2.

Graf 4.2 Daňové příjmy v ČR v roce 2014 dle klasifikace OECD



Zdroj: OECD. *Details of Tax Revenue – Czech Republic* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCZE>, vlastní zpracování

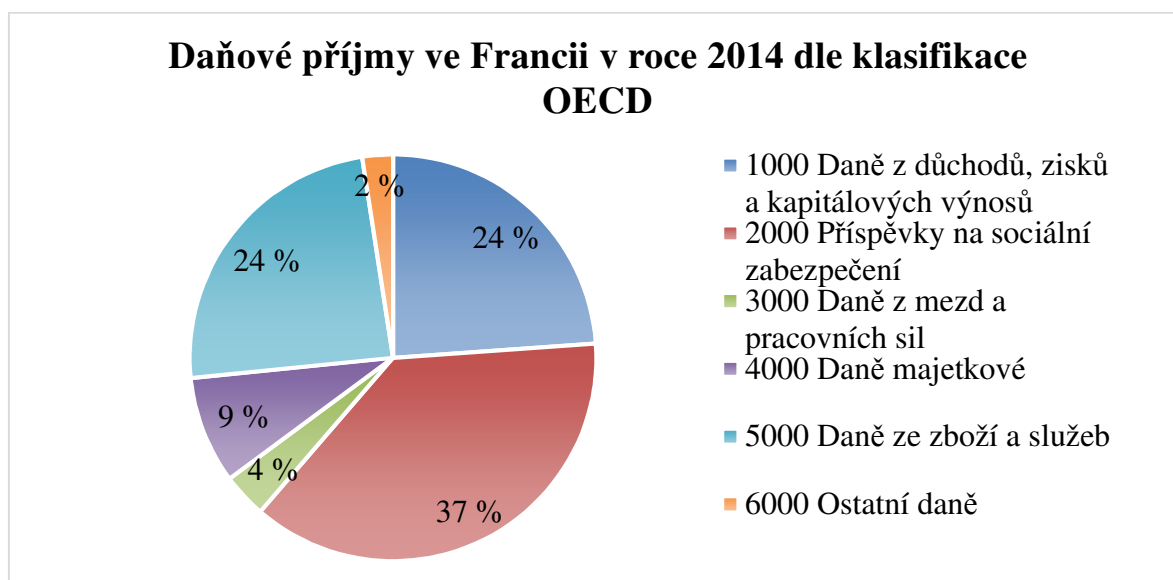
Daňová kvóta se v České republice vyvíjí dlouhodobě v souladu s průměrem OECD. V roce 2014 činila 33,1 % a průměr OECD byl 34,2 %. Mezi nejvyšší daňové příjmy patří příjmy z příspěvků na sociální zabezpečení (44 %). Nejvyšší část platí zaměstnavatel. Příspěvky na sociální zabezpečení osob samostatně výdělečně činných představují 16 % celkových sociálních příspěvků. Kategorie 5000 Daně ze zboží a služeb je druhou nejvýnosnější položkou daňových příjmů dle klasifikace OECD (33 %). Na dani z přidané hodnoty bylo v roce 2014 vybráno celkem 312 mld. Kč (68 %).

⁵⁹ Podrobná klasifikace daní podle OECD je uvedena v příloze č. 1.

Druhou významnou součástí této skupiny jsou příjmy ze spotřebních daní, které činily 125 mld. Kč (27 %). Mezi nejvýnosnější spotřební daně patří daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků a daň z lihu. Třetí nejvýnosnější částí jsou daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů a představují 22 % celkových příjmů. Příjmy z daní z příjmů fyzických osob jsou ve srovnatelné výši s daní z příjmů právnických osob. Na majetkových daních bylo v roce 2014 vybráno celkem 19 mld. Kč. Příjmy v kategorii daně z mezd a pracovních sil a ostatní daně jsou dle klasifikace OECD nulové.⁶⁰

Podíl daňových příjmů ve Francii dle klasifikace OECD je uveden v grafu 4.3.

Graf 4.3 Daňové příjmy ve Francii v roce 2014 dle klasifikace OECD



Zdroj: OECD. *Details of Tax Revenue – France* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA>, vlastní zpracování

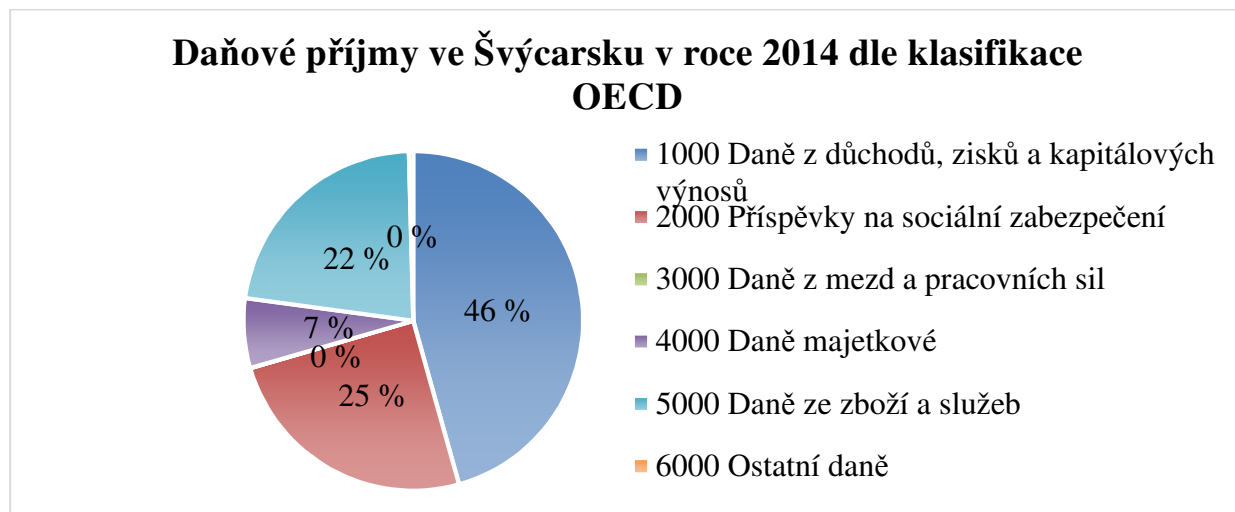
Jak již bylo zmíněno, Francie patří k zemím s vysokým daňovým zatížením. Daňová kvóta Francie se pohybuje nad průměrem OECD a v roce 2014 činil rozdíl více než 10 procentních bodů. V roce 2014 činily celkové daňové příjmy 980 mld. EUR. Nejvyšší podíl na celkových příjmech mají příspěvky na sociální zabezpečení (35 %), které zahrnují platby zaměstnanců (25 %), zaměstnavatelů (67 %) a osob samostatně výdělečně činných (8 %).

⁶⁰ OECD. *Details of Tax Revenue – Czech Republic* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCZE>

Další významnou částí jsou daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů, mezi které se řadí daň z příjmů fyzických a právnických osob. Příjem z výběru DPFO činil v roce 2014 184 mld. EUR a představoval tak 79 % celkových příjmů ve skupině 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů. Neméně významnou část daňových příjmů Francie tvoří daně ze zboží a služeb, které se dále člení na daně všeobecné (DPH, daně prodejší apod.), daně ze speciálních zboží a služeb (spotřební daně, cla apod.) a daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností. V rámci skupiny 5000 Daně ze zboží a služeb tvoří ve Francii největší část daní z přidané hodnoty. V roce 2014 činil tento příjem 149 mld. EUR a představoval tak 63 % příjmů ve skupině 5000. Příjmy ze spotřebních daní jsou rovněž velmi významné (22 %) a největší příjmovou položkou jsou daně z ropných produktů, daň z tabáku a daň z elektřiny. Na majetkových daních se ve Francii vybralo v roce 2014 celkem 84 mld. EUR. Výjimku oproti České republice a Švýcarsku představují příjmy z daní z mezd a pracovních sil (skupina 3000), které však tvořily pouze 4 % celkových daňových příjmů v roce 2014.⁶¹

Naopak Švýcarsko patří k zemím s nejnižší daňovou kvótou, která se dlouhodobě pohybuje pod průměrem OECD. Struktura daňových příjmů je zachycena v grafu 4.4.

Graf 4.4 Daňové příjmy ve Švýcarsku v roce 2014 dle klasifikace OECD



Zdroj: OECD. *Details of Tax Revenue – Switzerland* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCHE>, vlastní zpracování

⁶¹ OECD. *Details of Tax Revenue – France* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA>

V roce 2014 činila daňová kvóta Švýcarska 27 % a v porovnání s průměrem OECD byla o 7 procentních bodů nižší. Na rozdíl od Francie a České republiky netvoří nejvyšší část příjmů příspěvky na sociální zabezpečení, ale daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů. Příjmy z těchto daní tvoří téměř polovinu všech daňových příjmů, přičemž daň z příjmů fyzických osob představuje 68 %. Příspěvky na sociální zabezpečení tvoří 25 % celkových příjmů. Zaměstnanci a zaměstnavatelé mají téměř stejný podíl na sociálním zabezpečení. Za OSVČ bylo v roce 2014 vybráno 3 mld. CHF (7 %). Daně ze zboží a služeb tvoří 22 % příjmů, daň z přidané hodnoty činila v roce 2014 57 % těchto příjmů (22 mld. CHF). Stejně jako ve Francii a v ČR jsou hned po dani z přidané hodnoty nejvýnosnější spotřební daně.⁶²

Další část této kapitoly je zaměřena na výpočet daně z příjmů fyzických osob a odvodů pojistného v jednotlivých zemích.

4.1 Výpočet daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých zemích

Jako první byly vypočteny roční odvody na SZP a daň v České republice. Pro zjednodušení příkladů se nepočítá s odčitatelnými položkami či nezdanitelnými částmi základu daně, které byly uvedeny ve druhé a třetí kapitole.

Hrubá mzda poplatníka je stanovena na úrovni průměrné mzdy v ČR, která dle statistik OECD činila v roce 2015 26 494 Kč.⁶³

Při výpočtu sociálního a zdravotního pojištění se vychází z hrubé mzdy, ať už se jedná o pojistné hrazené zaměstnancem či zaměstnavatelem. V případě výpočtu daně se vychází z tzv. superhrubé mzdy, která se vypočítá jako součet hrubé mzdy a sociálního a zdravotního pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel. Superhrubá mzda se při ročním výpočtu zaokrouhluje na celé sto Kč dolů a DPFO činí 15 %. Od vypočtené daně je dále možné odečíst slevy a daňové zvýhodnění, jak bylo uvedeno v kapitole 2. V tomto modelovém příkladu uvažujeme pouze se základní slevou na poplatníka, která činí 24 840 Kč.

⁶² OECD. *Details of Tax Revenue – Switzerland* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCHE>

⁶³ OECD. *Table I.7. Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees* [online]. OECD [5. 4. 2017]. Dostupné z: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7

Poplatník v tomto příkladu nepodléhá solidárnímu zvýšení daně, neboť měsíční hrubá mzda není vyšší než 1/12 maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení. Postup výpočtu je uveden v tabulce 4.1.

Tab. 4.1 Výpočet ročních odvodů na SZP a daně v ČR

Text	Kč
Hrubá měsíční mzda	26 494
Roční hrubá mzda	317 924
SP hrazené zaměstnavatelem (25 %)	79 481
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	28 613
Superhrubá mzda (základ daně)	426 018
Odčitatelné položky	0
Nezdanitelná část základu daně	0
Snížený ZD zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	426 000
Daň (15 %)	63 900
Sleva na poplatníka	24 840
Daň po slevě	39 060
Solidární zvýšení daně	0
SP hrazené zaměstnancem (6,5 %)	20 665
ZP hrazené zaměstnancem (4,5 %)	14 307

Zdroj: vlastní zpracování

Struktura sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem je uvedena v následující tabulce.

Tab. 4.2 Sociální pojištění placené zaměstnavatelem v ČR

Sociální pojištění	Kč
Nemocenské pojištění (2,3 %)	7 312
Důchodové pojištění (21,5 %)	68 354
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	3 815
Celkem	79 481

Zdroj: vlastní zpracování

Zaměstnanec ze své hrubé mzdy odvádí prostřednictvím sociálního pojištění pouze příspěvek na důchodové pojištění.

Při výpočtu odvodů ve Francii se vychází z průměrné mzdy ve Francii, která v roce 2015 dle statistiky OECD činila 3 149 EUR⁶⁴. Pro lepší srovnání byl proveden přepočtení cizí měny na Kč, a to s použitím kurzu k 2. 1. 2017, který činil 27,02 Kč/EUR.

Od hrubé mzdy se nejprve odečte SP placené zaměstnancem. Od takto snížené hrubé mzdy lze odečíst výdaje v paušální výši 10 % anebo skutečné výdaje (vyšší z částek) a odpočitatelná část všeobecného sociálního příspěvku. Jak již bylo zmíněno ve třetí kapitole, ve Francii se základ daně dělí na části dle počtu osob v domácnosti. Jelikož jsou v modelovém příkladu počítány odvody pro svobodného poplatníka, rodinný koeficient je 1 a ZD se tak nemění. Příjem do výše 9 710 EUR podléhá nulové sazbě daně, částka přesahující tuto hranici podléhá 14% sazbě daně a sazba daně pro částku nad 26 818 činí 30 %. Výpočet je znázorněn v tabulce 4.3.

Tab. 4.3 Výpočet ročních odvodů na SZP a daně ve Francii

Text	EUR	Kč
Hrubá měsíční mzda	3 149	85 095
Roční hrubá mzda	37 792	1 021 145
SZP placené zaměstnavatelem	12 530	338 571
SZP placené zaměstnancem	3 930	106 199
Mzda po odpočtu pojistného	33 862	914 946
Odpočet výdajů (10 %)	3 386	91 495
Odpočet obecného sociálního příspěvku ⁶⁵	142	3 838
Základ daně	30 334	819 614
Rodinný koeficient	1	
ZD po úpravě koeficientem	30 334	819 614
Daň	3 450	93 217

Zdroj: vlastní zpracování

⁶⁴ OECD. *Table I.7. Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees* [online]. OECD [5. 4. 2017]. Dostupné z: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7

⁶⁵ Pro účely výpočtu DPFO lze odečíst obecný sociální příspěvek ve výši 5,1 %.

Při výpočtu sociálního a zdravotního pojištění se vychází z různých vyměřovacích základů, a to z důvodu stanovených stropů pro jednotlivé podsystémy pojištění. Struktura SZP placeného zaměstnancem je uvedena v tab. 4.4.

Tab. 4.4 Sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem ve Francii

Sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem	Vyměřovací základ (EUR)	EUR	Kč
Zdravotní pojištění (0,75 %)	37 792	283	7 659
Důchodové pojištění do limitu 3 218 EUR/měsíc (6,9 %)	37 792	2 608	70 459
Důchodové pojištění (bez limitu), 0,35 %	37 792	132	3 574
Pojištění v nezaměstnanosti ⁶⁶ (2,4 %)	37 792	907	24 507
Celkem	-	3 930	106 199

Zdroj: vlastní zpracování

V následující tabulce jsou uvedeny podsystémy sociálního a zdravotního pojištění, které je povinen za své zaměstnance hradit zaměstnavatel. Také v těchto případech jsou stanoveny limity pro odvod pojistného. Příspěvek na bydlení se odvíjí od počtu zaměstnanců ve firmě zaměstnavatele. Pokud má firma více než 20 zaměstnanců, použije se sazba 0,5 %. Vyměřovacím základem pro všechny složky pojištění je hrubá mzda.

⁶⁶ Maximálně do výše 12 872 EUR/měsíc.

Tab. 4.5 Sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem ve Francii

Sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	EUR	Kč
Zdravotní pojištění (12,84 %)	4 853	131 115
Rodinný příspěvek (5,25 %)	1 984	53 610
Příspěvek na bydlení (0,1 %) (firma s méně než 20 zaměstnanci) ⁶⁷	38	1 021
Příspěvek na stáří (0,3 %)	113	3 063
Příspěvek na odbory (0,016 %)	6	163
Příspěvek na starobní důchod do limitu 3 218 EUR/měsíc (8,55 %)	3 231	87 308
Příspěvek na starobní důchod (bez limitu), 1,85 %	699	18 891
Příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti ⁶⁸ (4 %)	1 512	40 846
Příspěvek na platy bankrotujících firem ⁶⁹ (0,25 %)	94	2 553
Celkem	12 530	338 571

Zdroj: vlastní zpracování

Ve třetí kapitole byla vymezena také sociální daň, kterou platí zaměstnanci Francie. V tabulce 4.6 jsou uvedeny odvody sociální daně. Vyměřovacím základem je 98,25 % hrubé mzdy.

Tab. 4.6 Výpočet sociální daně ve Francii

Sociální daň	Vyměřovací základ (EUR)	EUR	Kč
Obecný sociální příspěvek (7,5 %)	37 131	2 785	75 246
Příspěvek na snížení sociálního dluhu (0,5 %)	37 131	186	5 016
Celkem	-	2 970	80 262

Zdroj: vlastní zpracování

⁶⁷ Maximálně do výše 3 218 EUR/měsíc.⁶⁸ Maximálně do výše 12 872 EUR/měsíc.⁶⁹ Maximálně do výše 12 872 EUR/měsíc.

Dalším modelovým příkladem je výpočet odvodů ve Švýcarsku. Průměrná mzda ve Švýcarsku činí 7 524 CHF.⁷⁰ Pro přepočtení na Kč byl použit kurz 25,228 Kč/CHF.

Prvním krokem pro výpočet odvodů je, stejně jako ve Francii, snížení hrubé mzdy o odvody na sociální pojištění placené zaměstnancem, a to ve výši 6,225 %. V případě, že roční příjem poplatníka přesáhne částku 21 150 CHF/rok, je povinen platit penzijní připojištění. Částka přesahující 84 600 CHF/rok platbě tohoto příspěvku nepodléhá. Pro účely výpočtu penzijního připojištění je věk poplatníků stanoven v rozmezí 25-34 let (sazba daně 7 %). Poplatník je mimo jiné povinen platit úrazové pojištění, jehož výše se však velmi liší v závislosti na mnoha faktorech, jako je věk, bydliště a další. V tab. 4.7 byla pro výpočet úrazového pojištění použita sazba 0,8 %, jak uvádí MPSV⁷¹.

Tab. 4.7 Výpočet mzdy po odpočtu pojistného hrazeného zaměstnancem ve Švýcarsku

Text	CHF	Kč
Hrubá měsíční mzda	7 524	189 811
Roční hrubá mzda	90 288	2 227 738
SZP placené zaměstnavatelem (6,225 %)	5 620	141 789
SZP placené zaměstnancem (6,225 %)	5 620	141 789
Penzijní připojištění (7 %) ⁷²	4 195	105 825
Úrazové pojištění (0,8 %)	722	18 222
Mzda po odpočtu pojistného hrazeného zaměstnancem	79 749	2 011 902

Zdroj: vlastní zpracování

⁷⁰ OECD. *Table I.7. Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees* [online]. OECD [5. 4. 2017]. Dostupné z: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7

⁷¹ MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Švýcarsko – sociální a pracovní podmínky [online]. MPSV [18. 2. 2017]. Dostupné z: <https://portal.mpsv.cz/eures/podminky/svycarsko/#o8>

⁷² Výpočtu penzijního připojištění podléhá mzda snížená o částku 24 675 CHF. Maximální částka, ze které je příspěvek odváděn činí 84 600 CHF/rok, po odpočtu tedy 59 925 CHF.

Zaměstnanec i zaměstnavatel platí ve Švýcarsku sociální a zdravotní pojištění ve stejné výši. Struktura sociálního pojištění je uvedena v tab. 4.8.

Tab. 4.8 Struktura sociálního pojištění ve Švýcarsku

Sociální pojištění	CHF	Kč
Starobní a pozůstalostní pojištění (4,2 %)	3 792	95 665
Invalidní pojištění (0,7 %)	632	15 944
Pojištění v nezaměstnanosti (1,1 %)	993	25 055
Vojenská kompenzace (0,225 %)	203	5 125
Celkem	5 620	141 789

Zdroj: vlastní zpracování

Rovněž v tomto případě je abstrahováno od odčitatelných položek, které byly uvedeny ve třetí kapitole, a je přihlíženo pouze k základním odčitatelným položkám. Pro výpočty na kantonální úrovni byl jako první zvolen kanton Bern.

Mzda snížená o odpočty pojistného se snižuje o odčitatelné položky, které se na kantonální a federální úrovni liší. Mezi všeobecnou odčitatelnou položku patří v kantonu Bern odpočet pojistného ve výši 2 400 CHF (pro svobodného poplatníka). Základní sociální odčitatelná položka je na kantonální úrovni ve výši 5 200 CHF, jak je uvedeno v tab. 4.9.⁷³

Tab. 4.9 Výpočet základu daně ve Švýcarsku (kanton Bern)

Text	Kantonální úroveň		Federální úroveň	
	CHF	Kč	CHF	Kč
Mzda po odpočtu pojistného	79 749	2 011 902	79 749	2 011 902
Fyzické odčitatelné položky	0	0	0	0
Všeobecné odčitatelné položky	2 400	60 547	1 700	42 888
Sociální odčitatelné položky	5 200	131 186	0	0
Základ daně	72 149	1 820 169	78 049	1 969 014

Zdroj: vlastní zpracování

⁷³ SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1013. ISBN 978-90-8722-365-6.

Rozdělení základu daně na kantonální a federální, které bylo uvedeno v tabulce 4.9, je z důvodu rozdílných odpočtů a rozdílného výpočtu daně na obou úrovních.

Výpočet daně na kantonální úrovni vychází z tzv. jednoduché daně, jejíž výpočet se liší u svobodného poplatníka a u manželů. Sazby daně platné pro výpočet jednoduché daně v kantonu Bern jsou uvedeny v příloze č. 2. Jednoduchá daň se dále násobí koeficienty. V kantonu Bern činí koeficient pro výpočet kantonální daně 3,06, obecní daně 1,54 a církevní daně pro evangelickou církev 0,18 (pro římsko-katolickou církev činí sazba 0,21).⁷⁴ V tab. 4.10 byla pro výpočet zvolena evangelická církev. Při výpočtu federální daně se vychází z progresivních daňových sazeb uvedených v kapitole 3.

Tab. 4.10 Výpočet daňové povinnosti ve Švýcarsku (kanton Bern)

Text	CHF	Kč
Kantonální daně		
Jednoduchá daň	3 044	76 792
Kantonální daň Bern (3,06)	9 314	234 985
Obecní daň Bern (1,54)	4 688	118 260
Církevní evangelická daň Bern (0,18)	560	14 130
Kantonální daň celkem	14 562	367 375
Federální daně		
Daň ze spodní částky	1 096	27 650
Daň ze ZD přesahující spodní hranici	330	8 315
Federální daň celkem	1 426	35 965
Celková daňová povinnost	15 988	403 340

Zdroj: vlastní zpracování

Daň na kantonální úrovni se velmi liší napříč jednotlivými kantony. Kanton Bern patří mezi kantony s nejvyšším daňovým zatížením. Pro srovnání byl proto vybrán ještě kanton Zug, který naopak patří mezi kantony s nízkým daňovým zatížením.

⁷⁴ SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1013. ISBN 978-90-8722-365-6.

Poplatník si v kantonu Zug může odečíst všeobecnou odčitatelnou položku ve výši 3 300 CHF a sociální odčitatelnou položku ve výši 7 100 CHF. Sazby pro výpočet jednoduché kantonální daně jsou uvedeny v příloze č. 3. Jednoduchá daň se dále násobí koeficienty, které jsou ve výši 0,82 pro kantonální daň, 0,6 pro obecní daň a 0,095 pro církevní daň, viz tab. 4.11.⁷⁵

Tab. 4.11 Výpočet základu daně ve Švýcarsku (kanton Zug)

Text	Kantonální úroveň		Federální úroveň	
	CHF	Kč	CHF	Kč
Mzda po odpočtu pojistného	79 749	2 011 902	79 749	2 011 902
Fyzické odčitatelné položky	0	0	0	0
Všeobecné odčitatelné položky	3 300	83 252	1 700	42 888
Sociální odčitatelné položky	7 100	179 119	0	0
Základ daně	69 349	1 749 530	78 049	1 969 014

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti je uveden v tab. 4.12.

Tab. 4.12 Výpočet daňové povinnosti ve Švýcarsku (kanton Zug)

Text	CHF	Kč
Kantonální daně		
Jednoduchá daň	3 411	86 044
Kantonální daň Zug (0,82)	2 797	70 556
Obecní daň Zug (0,6)	2 046	51 627
Církevní daň Zug (0,095)	324	8 174
Kantonální daň celkem	5 167	130 357
Federální daň celkem	1 426	35 965
Celková daňová povinnost	6 593	166 323

Zdroj: vlastní zpracování

⁷⁵ SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1020-1021. ISBN 978-90-8722-365-6.

Nejvyšší odvody na SZP platí zaměstnavatelé v ČR. Zatímco ve Švýcarsku činí výše SZP 6,225 % z hrubé mzdy, ve Francii a v ČR zaměstnavatelé odvádějí přes 30 %. Jak již bylo zmíněno výše, sazba pro placení příspěvku na bydlení ve Francii se odvíjí od počtu zaměstnanců a výsledná výše SZP tak může být různá. Ve Francii je v rámci sociálního pojištění přispíváno na větší počet podsystemů než v ČR, jejich výše je však u některých omezena maximálním stropem. Stejně tak v ČR existuje maximální vyměřovací základ pro platbu sociálního pojištění. Co se týče SZP hrazeného zaměstnancem, nejnižší odvody jsou opět ve Švýcarsku. Základní sazba je stejná jako pro zaměstnavatele, tedy 6,225 %, navíc za sebe platí zaměstnanec penzijní připojištění a úrazové pojištění, jehož sazba není fixní a mění se tak u každého poplatníka v závislosti na mnoha faktorech.

Zaměstnanci ve Francii jsou navíc povinni platit tzv. sociální daně (jejich výše v modelovém příkladu dosahovala 8 % z hrubé mzdy). Ve Francii a ve Švýcarsku je zavedeno progresivní zdanění. V České republice existuje lineární sazba daně ve výši 15 %, v důsledku superhrubé mzdy je však navýšena na 20,1 %. Přestože je sazba DPFO lineární, solidární zvýšení daně způsobuje progresivní zdanění. V důsledku uplatnění slevy na dani vyšlo daňové zatížení českého poplatníka ve výši 12 %. Daňové zatížení francouzského poplatníka vyšlo ve výši 9 %, a to zejména z důvodu progresivního zdanění, které způsobuje, že poplatník z nižších příjmů neodvádí žádnou daň. Jak již bylo zmíněno výše, daňové zatížení poplatníka ve Švýcarsku se odvíjí od kantonu, ve kterém je poplatník zdaňován. Zatímco zatížení federální daní činí pouze necelé 2 %, kantonální daň je mnohem vyšší. Pro srovnání byla vypočtena daň v kantonu Bern a Zug. Zatímco při zdanění v kantonu Bern činilo celkové daňové zatížení poplatníka okolo 18 %, při zvolení kantonu Zug pouze 7 %. Daňové zatížení ve srovnávaných zemích je dále také velmi ovlivněno uplatněním možných slev a odčitatelných položek, od kterých bylo v modelových příkladech abstrahováno.

Jak již bylo zmíněno, ve Francii a ve Švýcarsku se uplatňuje společné zdanění manželů (domácnosti), které bylo v ČR zrušeno k 1. 1. 2008. Výpočet odvodů ve Francii je obdobný jako v případě výpočtu u jednotlivce, s tím rozdílem, že se mění rodinný koeficient v závislosti na rodinném stavu a počtu dětí. Odčitatelné položky uplatňované ve Švýcarsku jsou při společném zdanění manželů obvykle ve dvojnásobné výši (v porovnání se svobodným poplatníkem).

V případě, že jsou oba manželé pracující, mohou si dále uplatnit odpočet pro oba pracující manželé, který činí v kantonu Bern 2 % z příjmu sníženého o pojistné (maximálně do výše 9 300 CHF), v kantonu Zug je stanoven fixně, a to na částku 4 400 CHF.⁷⁶ Na federální úrovni je tento odpočet ve výši 50 % z nižšího příjmu, nejméně však ve výši 8 100 CHF a nejvýše 13 400 CHF.⁷⁷ Při uplatnění společného zdanění manželů jsou pro manželské páry stanoveny výhodnější daňové sazby.

4.2 Komparace daňového systému srovnávaných zemí

Následující podkapitola je zaměřena na komparaci daňových systémů srovnávaných zemí. Daňový systém ČR je odlišný od daňového systému Francie a Švýcarska, avšak základní struktura je podobná. Francouzský daňový systém obsahuje větší počet daní, než jsou vybírány v ČR, nejčastěji se jedná o tzv. místní daně. Švýcarský daňový systém naopak není až tak komplikovaný, významnou odlišností je však rozdělení na kantonální, federální a obecní daně. Právní úprava daní je v jednotlivých zemích také velmi odlišná. Zatímco v České republice je téměř každá daň upravena v samostatném zákoně, ve Švýcarsku jsou všechny přímé daně upraveny ve Federálním zákoně o přímých daních, ve Francii v daňovém zákoně.

Z hlediska přímých daní se daňové systémy ve srovnávaných zemích dělí obdobně. Významným rozdílem v oblasti důchodových daní je progresivní zdanění, které bylo v České republice zrušeno a od 1. ledna 2008 byla stanovena jednotná lineární sazba daně ve výši 15 %. Od tohoto data byla v ČR zavedena tzv. superhrubá mzda, která pro účely výpočtu daně navyšuje hrubou mzdu o sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Od roku 2013 došlo v oblasti daně z příjmů fyzických osob v ČR k další významné legislativní změně a od lineární sazby daně se přešlo zpět k systému klouzavě progresivních sazeb, jako tomu bylo do konce roku 2007. Jednalo se o zavedení solidárního zvýšení daně. Dalším rozdílem je zdaňování poplatníků ve Francii a ve Švýcarsku na úrovni domácnosti.

⁷⁶ SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. str. 1021. ISBN 978-90-8722-365-6

⁷⁷ STEUERVERWALTUNG DES KANTONS BERN. *Wegleitung 2016 zum Ausfüllen der Steuererklärung: Kantons- und Gemeindesteuern, Direkte Bundessteuer* [online]. Steuerverwaltung des Kantons Bern [12. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/ratgeber/publikationen/wegleitungen.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Wegleitungen/Aktuelles_Steuerjahr/wl_natuerliche-personen_de.pdf

Co se týče daně z příjmů právnických osob, ta je ve Švýcarsku na federální úrovni vybírána v paušální výši, na kantonální úrovni může být zdanění odlišné. Ve Francii je DPPO progresivní, navíc se vybírá tzv. roční jednorázová paušální daň, jak bylo uvedeno ve třetí kapitole. Naopak v České republice je sazba daně z příjmů právnických osob lineární.

Majetkové daně mají obdobnou strukturu ve všech srovnávaných zemích. Ve Francii a ve Švýcarsku je, na rozdíl od ČR, vybírána daň dědická a darovací, kdežto v ČR byly tyto daně zrušeny v roce 2014. Zatímco v České republice se mezi přímé majetkové daně řadí také daň silniční, ve Francii a Švýcarsku tato daň spadá do kategorie nepřímých daní a ve Francii se dokonce dělí na více částí.

Ve Francii existuje velký počet místních daní, ve Švýcarsku mohou být zase další daně vybírány na kantonální úrovni. Za obdobu těchto daní lze považovat místní poplatky, které jsou v ČR vybírány na úrovni obcí, krajů apod.

V důsledku snahy o harmonizaci nepřímých daní nejsou v jednotlivých zemích v oblasti nepřímých daní výrazné rozdíly, a to jak v rámci daně z přidané hodnoty, tak spotřebních či ekologických daní.

4.3 Zhodnocení daňového systému v České republice

Obecně lze říci, že náročnost výpočtu či administrativní zátěž poplatníků se může lišit pro každou jednotlivou daň. Česká legislativa se může zdát v některých případech nepřehledná s řadou výjimek, avšak zdanění na více úrovních, jako je tomu ve Švýcarsku, může poplatníkům způsobovat vyšší administrativní náročnost.

Z hlediska přímých daní by pro možné zlepšení daňového systému České republiky mohlo dojít ke zrušení tzv. superhrubé mzdy. Tato změna se původně plánovala už na rok 2015, avšak ke zrušení nedošlo. Ve Francii a ve Švýcarsku se naopak při výpočtu základu daně vychází z hrubé mzdy ponížené o odvody na sociální pojištění a další odpočty, což má za následek nižší výslednou daňovou povinnost.

Další navrhovanou změnou je zavedení odčitatelných položek, jako jsou cestovní výdaje vzniklé v souvislosti s dopravou do zaměstnání. Tento odpočet lze uplatnit v mnoha zemích Evropské unie a rovněž i ve Švýcarsku, přestože není členem EU. Zaměstnanec si ve Švýcarsku může uplatnit tyto odpočty na federální i kantonální úrovni. Uplatnění výdajů spojených s cestováním do zaměstnání by mohlo mít za následek větší motivaci zaměstnanců i ke vzdálenějšímu dojíždění v případě nedostatku pracovních míst v okolí jejich bydliště. Zajímavou je také místní daň Francie, konkrétně daň na odborný výcvik. V rámci této daně je investováno do vzdělávání zaměstnanců, které přispívá k osobnímu rozvoji. Navíc je tato daň odpočitatelná od základu daně.

5 Závěr

Cílem této diplomové práce byla charakteristika a srovnání daňového systému v České republice a ve vybraných zemích Evropy a návrh možných změn, které by mohly vést ke zlepšení daňového systému v České republice. Na základě poznatků z teoretické části byly vypočteny modelové příklady, které znázorňují postup výpočtu odvodů v jednotlivých zemích. Jednotlivé části byly doplněny tabulkami, schématy a grafy. V závěru byly daňové systémy porovnány.

V této diplomové práci byl nejprve popsán daňový systém České republiky, následně pak francouzský a švýcarský. Čtvrtá kapitola byla zaměřena na srovnání daňových systémů a na výpočet modelových příkladů. Modelové příklady byly zaměřeny na výpočet daně z příjmů fyzických osob a odvodů na sociální a zdravotní pojištění v jednotlivých zemích. Pro srovnání daňového zatížení ve Švýcarsku byl zvolen kanton Bern a Zug, a to z důvodu výše daňového zatížení, které se v jednotlivých kantonech Švýcarska velmi liší.

Bylo zjištěno, že daňové systémy ČR, Francie a Švýcarska jsou odlišné, avšak některé prvky daní jsou aplikovány ve všech třech zemích. Na základě makroekonomických ukazatelů, jako je daňová kvóta, uvedených v úvodu čtvrté kapitoly bylo zjištěno, že nejnižší daňové zatížení je ve Švýcarsku. Česká republika se pohybuje s průměrem zemí OECD, zatímco Francie je jednou ze zemí s nejvyšším daňovým zatížením. Francouzský daňový systém je považován za poměrně složitý a komplikovaný, zejména počtem uplatňovaných daní. Daň z příjmů fyzických osob se liší zejména sazbami daně, které jsou ve Francii a Švýcarsku progresivní. Nepřímé daně nejsou v důsledku harmonizace vzájemně příliš odlišné.

Mezi navrhované změny, které vyplývají z poznatků francouzského a švýcarského daňového systému, patří v oblasti přímých daní zrušení superhrubé mzdy či zavedení odpočtů výdajů vzniklých v souvislosti s dopravou do zaměstnání (ať už se jedná o automobil, kolo či veřejnou hromadnou dopravu).

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
2. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26. vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0451-2.
3. PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9.
4. SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. 1104 s. ISBN 978-90-8722-365-6.1.
5. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
6. ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
7. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
8. ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ a I. VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 466 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

Elektronické dokumenty a ostatní

1. BUNDESAMT FÜR SOZIALVERSICHERUNGEN. *Beiträge an die Sozialversicherungen* [online]. BVS [12. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/ueberblick/beitraege.html>.
2. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. ČNB: *Kurzy devizového trhu* [online]. ČNB [2. 1. 2017]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financi_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp.
3. DAŇKOVÁ, Pavlína. *Srovnávací studie daňových soustav ČR a Francie*. Brno, 2010. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Fakulta Ekonomicko-správní, Katedra veřejné ekonomie.

4. DELOITTE. *Taxation and Investment in France 2017* [online]. Deloitte [2. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>.
5. DER BUNDESRAT. *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer* [online]. Der Bundesrat [11. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900329/index.html>.
6. EIDGENÖSSISCHES FINANZDEPARTMENT. *Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden* [online]. EFD [19. 2. 2017]. Dostupné z: https://wifo.eidgenossischesfinanzdepartement.ch/public/upload/assets/33576/Das_Schweizerische_Steuersystem_2016.pdf.
7. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k dani z hazardních her* [online]. Finanční správa [4. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-hazardnich-her/informace-k-dani-z-hazardnich-her-7492>.
8. HERITAGE FOUNDATION. *2017 Index of economic freedom, Country Rankings* [online]. Heritage [22. 3. 2016] Dostupné z: <http://www.heritage.org/index/ranking>
9. LEGIFRANCE. Code général des impôts [online]. Legifrance [5. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>
10. MINISTERSTVO FINANCÍ – Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2016 v kostce*. Praha: MF, 2016. 122 s. ISBN 978-80-85045-86-4.
11. MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Švýcarsko – sociální a pracovní podmínky* [online]. MPSV [18. 2. 2017]. Dostupné z: <https://portal.mpsv.cz/eures/podminky/svycarsko/#o8>.
12. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Daňová problematika* [online]. MZV [4. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/paris/cz/obchod_a_ekonomika/obchod_a_podnikani_ve_francii/dane/index.html.
13. OECD. *Details of Tax Revenue – Czech Republic* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCZE>.
14. OECD. *Details of Tax Revenue – France* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA>.
15. OECD. *Details of Tax Revenue – Switzerland* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCHE>.

16. OECD. *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables* [online]. OECD [3. 3. 2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.
17. OECD. *Table I.7. Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees* [online]. OECD [5. 4. 2017]. Dostupné z: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7.
18. SERVICE-PUBLIC-PRO.FR. *Taxe d'apprentissage (TA)* [online]. SERVICE-PUBLIC.FR [30. 12. 2016]. Dostupné z: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F22574>.
19. STEUERVERWALTUNG DES KANTONS BERN. *Wegleitung 2016 zum Ausfüllen der Steuererklärung: Kantons- und Gemeindesteuern, Direkte Bundessteuer* [online]. Steuerverwaltung des Kantons Bern [12. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/ratgeber/publikationen/wegleitungen.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Wegleitungen/Aktuelles_Steuerjahr/wl_natuerliche-personen_de.pdf.
20. THE WORLD BANK. *GDP per capita, PPP* [online]. The world bank [22. 3. 2016] Dostupné z: http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?year_high_desc=true
21. Zákon č. 187 ze dne 26. května 2016 o dani z hazardních her. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2016, částka 71, s. 3000-3003. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=187/2016&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
22. Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5011. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
23. Zákon č. 261 ze dne 19. září 2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2007, částka 85, s. 3154-3259. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=261/2007&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
24. Zákon č. 280 ze dne 22 července 2009 daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka->

- zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
25. Zákon č. 338 ze dne 4. května 1992 o dani z nemovitostí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 71, s. 1946-1952. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=338/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
26. Zákon č. 353 ze dne 26. září 2003 o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2003, částka 118, s. 5730-5788. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=353/2003%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
27. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3474-3491. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
28. Zákon č.15 ze dne 21. prosince 1992 o dani silniční. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 6, s. 133-136. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=16/1993&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
29. Zákonné opatření Senátu ze dne 9. října 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 132, s. 5982-5992. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=340/2013&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DZD	Dílčí základ daně
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OPD	Osoba povinná k dani
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
RN	Reálný normální režim
RSI	Reálný zjednodušený režim
SP	Sociální pojištění
SZ	Sociální zabezpečení
SZP	Sociální a zdravotní pojištění
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZP	Zdravotní pojištění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017



Bc. Veronika Glacová

Seznam příloh

Příloha 1: Klasifikace daní podle OECD

Příloha 2: Daňové sazby DPFO v kantonu Bern

Příloha 3: Daňové sazby DPFO v kantonu Zug